Die horizontale und vertikale Betriebsspaltung und ihre steuerlichen Auswirkungen unter Berücksichtigung rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Probleme

Hans Kohlhage

1962

DIE HORIZONTALE UND VERTIKALE BETRIEBSSPALTUNG UND IHRE STEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN UNTER BERÜCKSICHTIGUNG RECHTLICHER UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHER PROBLEME

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

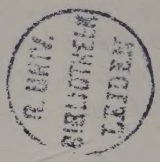
vorgelegt von
Hans Kohlhage

1963

Referent: Prof. Dr. Hintner

Korreferent: Prof. Dr. Jecht

Tag der mündlichen Prüfung: 25. Juli 1962



UNI-Druck, München 13, Amalienstraße 85

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
A. EINLEITUNG	1
B. GRUNDBEGRIFFE UND GRUNDLAGEN DER HORIZONTALEN UND VERTIKALEN BETRIEBSSPALTUNG	4
I. Begriffsbestimmung der Betriebsspaltung	4
II. Zielsetzungen der Betriebsspaltung	9
III. Voraussetzungen der Betriebsspaltung	12
IV. Die Betriebsspaltung als Organisationsproblem	14
1. Allgemeine Organisationsprobleme	15
a) Objekt- und Funktionsgliederung	16
b) Die Abteilungsaufspaltung und Abteilungsabrechnung	17
aa) Die Aufspaltung einer Abteilung	17
bb) Die Abrechnung gemeinsamer Abteilungen auf der Basis der Selbstkosten	18
cc) Die Berechnung von Marktpreisen	19
c) Die Aufspaltung des Rechnungswesens und ihre Auswirkungen	19
2. Spezielle Organisationsprobleme	22
a) Die horizontale Betriebsspaltung	22
b) Die vertikale Betriebsspaltung	25
aa) Die Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs	25
bb) Die Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft	27
V. Der Mehraufwand der Betriebsspaltung	29
VI. Die Kapitalausstattung der aufgespaltenen Unternehmungen	32
VII. Allgemeine Grundsätze zur Vertragsgestaltung	34

Seite

C. DIE STEUERLICHE ANERKENNUNG DER BETRIEBS-SPALTUNG 37

D. DIE STEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DER AUSGLIEDERUNG UND UMGRÜNDUNG EINES BETRIEBSTEILS 40

I. Steuerliche Auswirkungen, wenn der aufzuspaltende Betrieb in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wird 40

1. Einkommensteuer 40

2. Gewerbesteuer 49

3. Umsatzsteuer 50

4. Gesellschaftsteuer 52

5. Sonstige Steuern 55

a) Grunderwerbsteuer 55
b) Börsenumsatzsteuer 56

II. Steuerliche Auswirkungen, wenn der aufzuspaltende Betrieb in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt wird 57

1. Körperschaft- und Einkommensteuer 57

a) Die Gewinnausschüttung 58
b) Der Verkauf 59
c) Die Kapitalherabsetzung 60
d) Die Verpachtung 62

2. Gewerbesteuer 63

3. Umsatzsteuer 63

a) Gewinnausschüttung 64
b) Verkauf 65
c) Kapitalherabsetzung 66
d) Verpachtung 66

4. Sonstige Steuern 67

a) Grunderwerbsteuer 67
b) Börsenumsatzsteuer 67

Seite

E. DIE AUSWIRKUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG AUF DIE LAUFENDE BESTEUERUNG 70

I. Auswirkungen der Betriebsspaltung auf Körperschaft- und Einkommensteuer 70

1. Allgemeine Steuervorteile 70

a) Steuerersparnis (optimales Verhältnis) 70
b) Vermeidung einer doppelten steuerlichen Belastung 75

2. Besonderheiten der Bilanzierung und der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen 76

a) Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer 76
b) 7c-Darlehn 79
c) Steuerbegünstigung des nichtentnommenen Gewinns 83
d) Wertberichtigung auf Forderungen bei vertikaler Betriebsspaltung 85
e) Preisgestaltung und Gewinnpoolung bei vertikaler Betriebsspaltung 87
aa) Die Gewinnpoolung 87
bb) Die Preisgestaltung 90

3. Besonderheiten bei der Verpachtung von Unternehmungen 96

a) Der Verpächter trägt das Wertminderungsrisiko 96
b) Der Pächter trägt das Wertminderungsrisiko 97
c) Die Verpachtung von Umlaufvermögen 99
d) Die Höhe des Pachtzinses 99

4. Gewinn- und Verlustverlagerung, Verlustvortrag und Verlustausgleich 101

a) Möglichkeiten einer Gewinn- und Verlustverlagerung 101

Seite

b) Verlustvortrag und Verlustausgleich 103
aa) Beide Unternehmungen haben Verluste 104
bb) Nur die Kapitalgesellschaft hat Verluste 105
cc) Nur die Personengesellschaft hat Verluste 105

II. Auswirkungen der Betriebsspaltung auf die Gewerbesteuer 107

1. Die Gewerbeertragsteuer 107

2. Die Gewerbekapitalsteuer 109

a) Die Anteile an der Kapitalgesellschaft sind notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft 109
b) Die Anteile an der Kapitalgesellschaft sind kein notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft 113

3. Organschaft im Gewerbesteuerrecht 114

a) Auswirkungen der Organschaft auf die Gewerbeertragsteuer 116
b) Auswirkungen der Organschaft auf die Gewerbekapitalsteuer 117

III. Auswirkungen der Betriebsspaltung auf die Vermögensteuer 118

IV. Auswirkungen der Betriebsspaltung auf die Umsatzsteuer 121

1. Die horizontale Betriebsspaltung 121

a) Die Unternehmereinheit 122
aa) Die Voraussetzungen 122
bb) Die steuerliche Anerkennung 124
b) Die Bedeutung der Unternehmereinheit 125

2. Die vertikale Betriebsspaltung 127

a) Die Organschaft 127
aa) Die Voraussetzungen 127
bb) Organschaft und Unternehmereinheit 128
b) Umsatzsteuer und Preisgestaltung ohne Vorliegen einer Organschaft bzw. Unternehmereinheit 129

Seite

3. Umsatzsteuerliche Probleme bei Betriebsverpachtungen 133

F. DIE FINANZIELLEN VERFLECHTUNGEN DER AUFGESPALTENEN BETRIEBE UND IHRE AUSWIRKUNGEN AUF BESTEUERUNG UND HAFTUNGSVERHÄLTNISSE 137

a) Betriebswirtschaftliche Gründe einer finanziellen Verflechtung 137
b) Steuerliche Gründe einer finanziellen Verflechtung 138

1. Die Darlehnsgewährung 139

a) Steuerliche Auswirkungen 139
aa) Die doppelte steuerliche Belastung der Darlehnsgewährung durch die Gewerbesteuer 139
bb) Die Darlehnsgewährung der Personengesellschaft an die GmbH (Gesellschaftsteuer) 143
cc) Die Darlehnsgewährung der GmbH an die Personengesellschaft (verdeckte Gewinnausschüttung) 145
b) Der Einfluß der Darlehnsgewährung auf die Haftungsverhältnisse 145
aa) Die Personenunternehmung gewährt der GmbH Darlehn 146
bb) Die GmbH gewährt der Personenunternehmung Darlehn 147

2. Die Vermietung von Wirtschaftsgütern 148

a) Steuerliche Auswirkungen 148
aa) Die Belastung der Vermietung durch die Umsatzsteuer 148
bb) Sonstige Steuern 150
b) Der Einfluß der Vermietung von Wirtschaftsgütern auf die Haftungsverhältnisse 151
aa) Die Personenunternehmung vermietet an die GmbH Wirtschaftsgüter 152
bb) Die GmbH vermietet an die Personenunternehmung Wirtschaftsgüter 153

Seite

3. Sicherheitsleistungen 153

a) Steuerliche Auswirkungen 153
aa) Sicherheitsleistungen der Personenunternehmung für die GmbH (Gesellschaftsteuer) 153
bb) Sicherheitsleistungen der GmbH für die Personenunternehmung (verdeckte Gewinnausschüttung) 154
b) Der Einfluß der Sicherheitsleistungen auf die Haftungsverhältnisse 154
aa) Die Personenunternehmung verbürgt sich für die GmbH 155
bb) Die GmbH verbürgt sich für die Personenunternehmung 155

4. Die Beteiligung 156

a) Steuerliche Auswirkungen 157
aa) Die Beteiligung der GmbH an der Personengesellschaft 157
bb) Die stille Beteiligung der Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft 158
b) Der Einfluß der Beteiligung auf die Haftungsverhältnisse 159
aa) Die GmbH ist an einer Personengesellschaft beteiligt 159
bb) Die Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter sind in stiller Form an der GmbH beteiligt 159

G. DIE HAFTUNGSBESCHRÄNKUNG UND IHRE PRAKTISCHE BEDEUTUNG 161

1. Die horizontale Betriebsspaltung 162

2. Die vertikale Betriebsspaltung 163

a) Die Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft 163
b) Die Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs 164

Seite

3. Die Verpachtung eines Teilbetriebes 165

a) Die Personenunternehmung verpachtet einen Teilbetrieb an die GmbH 165
b) Die GmbH verpachtet einen Teilbetrieb an die Personenunternehmung 166

H. DIE WIEDERVEREINIGUNG DER AUFGESPALTENEN BETRIEBE 167

1. Die Verschmelzung 167

a) Die Gesamtunternehmung wird in der Rechtsform einer Personenunternehmung geführt 167
b) Die Gesamtunternehmung wird in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt 168

2. Die Verpachtung 169

I. SCHLUSS:
ANWENDUNGSMÖGLICHKEITEN DER BETRIEBSSPALTUNG
(ZUSAMMENFASSENDE BEURTEILUNG) 172

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS 179

LITERATURVERZEICHNIS 181

VORWORT

Die Anregung zu dieser Arbeit kommt aus der Praxis. Die horizontale Aufspaltung einer Eisen- und Schrottgroßhandlung in eine Eisengroßhandlung (GmbH) und eine Schrottgroßhandlung (OHG) war der Anlaß zu einem Aufgreifen dieses Problemkreises. Die Erweiterung des Themas auch auf die vertikale Betriebsspaltung erwies sich aus Gründen der Systematik als zweckmäßig, weil durch diese Themenstellung eine gewisse Geschlossenheit der Darstellung erreicht wird.

Die Arbeit ist Mitte 1960 abgeschlossen worden; die bis dahin veröffentlichte Literatur und Rechtsprechung sind berücksichtigt. Den steuerrechtlichen Untersuchungen liegen die deutschen Steuergesetze nach dem Stand von Anfang 1960 zugrunde.

A. EINLEITUNG

Im deutschen Steuerrecht erfolgt die Einkommensbesteuerung der natürlichen und der juristischen Personen nicht durch ein und dieselbe Steuerart, sondern durch zwei Steuern, die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Hierdurch ist die Wahl der Rechtsform einer Unternehmung in eine außerordentliche Abhängigkeit von der Steuerpolitik des Staates geraten, denn der Steuertarif der Einkommensteuer hat zu keinem Zeitpunkt dem Körperschaftsteuertarif entsprochen, so daß stets die eine oder andere Rechtsform steuerlich begünstigt war. Jede bedeutende Änderung in dem Verhältnis der Steuertarife der beiden Steuerarten war stets - was sich statistisch verfolgen läßt - von einer "Umgründungswelle" begleitet.

Die Umgründungskosten und die steuerliche Belastung des Umgründungsvorgangs lassen eine Anpassung der Rechtsform an geänderte Steuertarife nur unter großen finanziellen Opfern zu; insbesondere ist die Umgründung einer Unternehmung aus der Rechtsform einer juristischen Person in die Rechtsform einer natürlichen Person unverhältnismäßig kostspielig. Ferner besteht bei einer juristischen Person die latente Gefahr einer steuerlichen Doppelbelastung, weil das Einkommen (Gewinn) der juristischen Person nur dieser zusteht und den Gesellschaftern als Einkommen nur zufließen kann, wenn es der Einkommensteuer der Gesellschafter unterworfen wird.

Aus diesen Gründen - und aus Gründen der Haftungsbeschränkung - haben einzelne Unternehmer bereits vor Jahrzehnten versucht, eine Anpassung an veränderte Daten nicht durch die vollständige Umgründung der Unternehmung, sondern im Rahmen anderer Gestaltungsformen zu erreichen. Hierbei sind im wesentlichen zwei Gestaltungsformen entwickelt worden, die gesellschaftsrechtlichen Zwischenformen (insbesondere die GmbH u. Co) und die Betriebsaufspaltung. Diese Gestaltungsformen verleihen der Unternehmung eine größere Elastizität und Anpassungsfähigkeit an veränderte Tatbestände als die "traditionellen" Unternehmungstypen Diese Tatsache ist besonders im Hinblick auf die häufigen Änderungen der Steuergesetze und Steuertarife von Bedeutung.

Die gesellschaftsrechtlichen Zwischenformen und die verschiedenen Formen der Betriebsaufspaltung haben jedoch nicht nur aus steuerlichen Gründen in den letzten Jahren eine zunehmende Beachtung gefunden. Sie stellen

vielmehr eine wesentliche Ergänzung der "traditionellen" Gestaltungsformen dar. Für eine Gestaltung einer Unternehmung stehen den Unternehmern nur eine relativ geringe Zahl gesetzlich geregelte Unternehmungstypen zur Verfügung. [1] Schwierige bürgerlich-rechtliche Vertragsverhältnisse lassen sich im Rahmen der "traditionellen" Unternehmungstypen in vielen Fällen nicht in befriedigender Form lösen. Die Zwischenformen und die Betriebsspaltung bieten zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten für schwierige Vertragsverhältnisse; ferner bieten sie Möglichkeiten zu einer weitgehenden Haftungsbeschränkung und Risikoteilung.

Bei den gegenwärtigen Steuertarifen kommt es nicht darauf an, um jeden Preis Steuern einzusparen; das Ziel sinnvoller Vertragsgestaltung ist vielmehr, im Einzelfall oft schwierige Gestaltungsprobleme, wie z.B. die Gestaltung erbrechtlicher Verhältnisse, der Auseinandersetzung, die Regelung der Geschäftsführungsbefugnisse so zu lösen, daß die steuerliche Gesamtbelastung möglichst gering ist. Die Rechtskonstruktionen der Zwischenformen und die wirtschaftlichen Gebilde der Betriebsaufspaltung ermöglichen eine sinnvolle Gestaltung dieser Probleme. Im konkreten Einzelfall ist zu prüfen, ob eine gesellschaftsrechtliche Zwischenform oder eine Form der Betriebsspaltung die geeignete Lösung darstellt.

Die Zwischenformen unterscheiden sich von der Betriebsaufspaltung grundlegend. Bei den gesellschaftsrechtlichen Zwischenformen liegt ein einheitliches Unternehmen vor; in der Unternehmungsform sind die Elemente der Rechtsform eines Personenunternehmens und der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft enthalten. Bei der Betriebsaufspaltung wird ein einheitlich geführtes Unternehmen in zwei Unternehmungen aufgespalten, die beiden Unternehmungen werden in eigene Rechtsformen gekleidet. Nach erfolgter Aufspaltung stehen sich zwei rechtlich selbständige Unternehmungen gegenüber, wobei in der Regel eine Unternehmung in der Rechtsform der Personenunternehmung, die andere in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft geführt wird. Aus dieser völlig verschiedenen Grundkonstruktion resultieren die unterschiedlichen Auswirkungen steuerlicher, rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Art dieser beiden Gestaltungsformen.

---

1) Neitzel, Die Besitz- und Betriebsgesellschaft, Berlin 1958, S. 11.

Die Zwischenformen werden in dieser Arbeit nicht behandelt. Von den Formen der Betriebsaufspaltung werden nur die horizontale und vertikale Betriebsaufspaltung behandelt. Die Betriebsaufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft wird damit ausgeschlossen. Diese hat in der Literatur der letzten Jahre eine ausführliche Darstellung gefunden. [1)]

1) Neitzel, Die Besitz- und Betriebsgesellschaft, Berlin 1958, 225 Seiten.

B. GRUNDBEGRIFFE UND GRUNDLAGEN DER HORIZONTALEN UND VERTIKALEN BETRIEBSSPALTUNG

I. BEGRIFFSBESTIMMUNG DER BETRIEBSSPALTUNG

Bei der Bestimmung der Begriffsmerkmale der horizontalen und vertikalen Betriebsspaltung sollen die in der Betriebswirtschaftslehre entwickelten Definitionen des Begriffspaares Unternehmung - Betrieb als Ausgangspunkt dienen. Bekanntlich sind in der Betriebswirtschaftslehre für die Begriffe Unternehmung und Betrieb zahlreiche Definitionen entwickelt worden. Bei einem Vergleich der einzelnen Lehrmeinungen zeigen sich jedoch bei der überwiegenden Mehrzahl bestimmte übereinstimmende Begriffsmerkmale, die allerdings bei fortschreitender Verfeinerung der Begriffsbestimmung immer spärlicher werden. Nach herrschender Auffassung stellen die Begriffe Unternehmung und Betrieb nur zwei Aspekte desselben Erkenntnisgegenstandes, nämlich einer Wirtschaftseinheit (Betriebswirtschaft, Produktiveinheit) dar. Mit dem Begriff Unternehmung wird die rechtlich-finanzielle Seite erfaßt, mit dem Begriff Betrieb die technisch-wirtschaftliche Seite. [1] Die Unternehmung bildet gleichsam einen umfassenden (abstrakten) Rahmen, innerhalb dessen sich das (konkrete) Betriebsgeschehen abspielt. [2]

Diese Begriffsmerkmale sind in analoger Anwendung auf die Begriffe Unternehmungsspaltung und Betriebsspaltung zu übertragen.

Eine Unternehmungsspaltung liegt dann vor, wenn zwei oder mehrere Betriebe einer Unternehmung rechtlich verselbständigt werden. Die Betriebe bleiben von diesem Vorgang unberührt, sie werden nicht aufgespalten (sie sind ja schon als gesondert geführte Betriebe vorhanden), sondern auf

---

1) So z.B. Schäfer, Die Unternehmung Bd. 1, Köln und Opladen 1956, S. 95/96; Rössle, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1956, S. 18. Anders dagegen Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre Bd. I, Berlin - Göttingen - Heidelberg 1958, S. 401/402.

2) Schäfer, a.a.O., S. 96.

die neu gegründete Unternehmung "verteilt". Statt einer Unternehmung mit mehreren Betrieben bestehen nach der Unternehmungsspaltung mehrere Unternehmungen mit je einem Betrieb.

Bei einer Betriebsspaltung handelt es sich um die Aufspaltung der technisch-wirtschaftlichen Seite der Wirtschaftseinheit. Der Betrieb "als eine planmäßig und einheitlich geleitete Organisation" [1] wird in zwei (oder mehr) Teile aufgespalten, von denen jeder Teil Betriebsfunktionen ausübt. Die Betriebsspaltung stellt also ein Organisationsproblem dar, sie steht und fällt mit der Möglichkeit zu einer zweckvollen Umorganisation; aus einer Organisation müssen zwei (oder mehr) ebenfalls "planmäßig und einheitlich geleitete Organisationen" geschaffen werden.

Man kann also unterscheiden zwischen 1. reinen Betriebsspaltungen (Aufspaltung eines Betriebes ohne gleichzeitige Veränderung der Rechtsform der Unternehmung, z.B. aus Gründen einer zweckvollen Umorganisation), 2. reinen Unternehmungsspaltungen (rechtliche Verselbständigung bestehender Betriebe oder rechtliche Verselbständigung des Betriebsvermögens) und 3. gemischten Ausspaltungen, welche gleichzeitig eine Unternehmungs- und Betriebsspaltung darstellen. Vor allem mit diesen letzteren haben wir es bei der horizontalen und vertikalen Betriebsspaltung zu tun. Das schließt jedoch nicht aus, daß die Ausführungen weitgehend für die Unternehmungsspaltung im Sinne einer rechtlichen Verselbständigung bestehender Betriebe von derselben Bedeutung sind; denn die Betriebsspaltung im oben erwähnten Sinne schließt die Unternehmungsspaltung mit ein.

Da sich der Ausdruck Betriebsspaltung im Sprachgebrauch eingebürgert hat, soll er im folgenden beibehalten und auch dann gebraucht werden, wenn es sich um Unternehmungsspaltungen oder gemischte Aufspaltungen handelt.

Die weiteren Begriffsmerkmale der horizontalen und vertikalen Betriebsspaltung können aus den Begriffen horizontal und vertikal abgeleitet werden. Horizontal bedeutet wörtlich waagerecht, vertikal senkrecht. In der

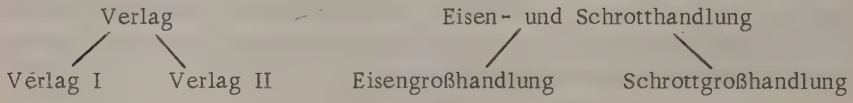
---

1) Schmidt, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1952 (Handelshochschule), S. 8.

Konzernliteratur hat das Wort horizontal die Bedeutung von "branchenmäßig gleichen" und das Wort vertikal von "branchenmäßig hintereinandergeschalteten" Wirtschaftsstufen (Bühler[1]) bekommen. Diese in bezug auf die Konzernbildung zweckmäßige - unter marktwirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgte - Begriffsanwendung erscheint mir in bezug auf die Betriebsspaltung zu eng. Ich möchte unter horizontaler Betriebsaufspaltung die Aufspaltung eines einheitlichen Betriebes in zwei (oder mehr) Betriebe verstehen, deren Betriebsfunktionen (Grundfunktionen, Hauptfunktionen) nebeneinander geschaltet sind und unter vertikaler Betriebsaufspaltung die Aufspaltung in Betriebe, deren Funktionen nacheinander geschaltet sind. Die vertikale Betriebsspaltung findet ihr begriffliches Gegenstück im vertikalen Konzern, die horizontale Betriebsspaltung dagegen nicht im horizontalen Konzern. Die Betriebe mit nebeneinander ablaufenden Grundfunktionen umfassen branchengleiche und branchenfremde Betriebe, die letzteren werden in der Konzernliteratur durch eine dritte Bezeichnung (gemischte, branchenfremde Konzerne) erfaßt.

Bei der horizontalen Betriebsspaltung ist also eine Aufspaltung in branchengleiche und branchenfremde Betriebe zu unterscheiden:

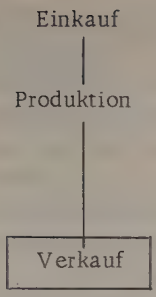
Beispiel:

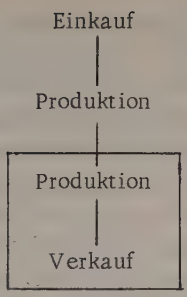


Bei der vertikalen Betriebsspaltung sind ebenfalls zwei Formen zu unterscheiden und zwar einmal die Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft und zum andern die Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs.

---

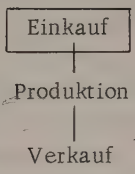
1) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin und Frankfurt 1956, S. 296/297.





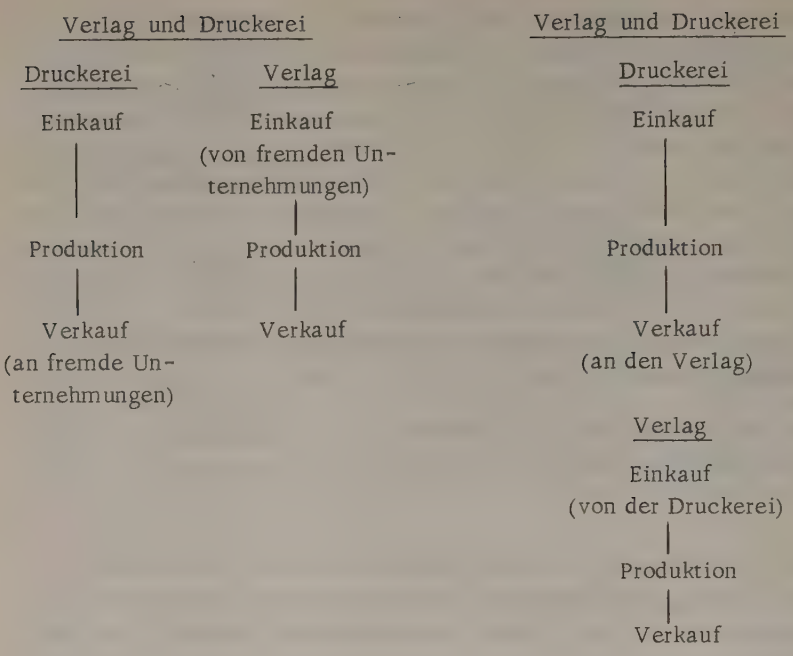
Gelegentlich kommt als dritte Form die Aufspaltung in Einkaufs- und Produktionsgesellschaft vor.

Diese Form hat nur geringe Bedeutung und soll deshalb in ihren Besonderheiten nicht behandelt werden.



Bei der vertikalen Betriebsspaltung erfolgt praktisch eine "Verteilung" der Grundfunktionen auf die rechtlich verselbständigten Betriebe. Die begriffsnotwendigerweise in allen Betrieben vorhandenen Grundfunktionen Einkauf, Produktion und Verkauf sind, soweit sie nicht ausgeübt werden, z.B. die Verkaufsfunktion der Produktionsgesellschaft oder die Einkaufsfunktion der Vertriebsgesellschaft, verkümmert und bedeutungslos; sie können in diesem Zusammenhang ignoriert werden.

Neben den "reinen" Formen kommen auch gemischte Formen vor, d.h. die Betriebsfunktionen der aufgespaltenen Betriebe können teilweise nebeneinander ablaufen, teilweise hintereinandergeschaltet sein; so z.B. wenn bei der Aufspaltung eines Verlags- und Druckereibetriebes in einen Verlag und eine Druckerei die Druckerei einen Teil der eingekauften Wirtschaftsgüter (Papier usw.) nach entsprechender Verarbeitung (Druck) an den Verlag verkauft.



Bei der (reinen) Betriebsspaltung handelt es sich um einen wirtschaftlichen Tatbestand, bei der (reinen) Unternehmungsspaltung handelt es sich um einen Rechtsvorgang, nämlich das "Einkleiden" des abgespaltenen Betriebes in eine bestimmte Rechtsform. Die gewählte Rechtsform kann kein Begriffsmerkmal der Betriebsspaltung (im weiteren Wortsinn) bilden, d. h. nach erfolgter Spaltung können beide Unternehmungen entweder in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft oder eine Unternehmung kann in der Rechtsform einer Personengesellschaft und die andere Unternehmung in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden. Die nachfolgenden Ausführungen sollen auf diesen letzten Fall beschränkt werden, da in der Praxis Betriebsaufspaltungen fast ausschließlich deshalb durchgeführt werden, um zwei Unternehmungen mit verschiedenen Rechtsformen zu erhalten.

Die horizontale und vertikale Betriebsspaltung unterscheidet sich von der Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft grundlegend. Bei der Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft erfolgt - wie schon der Name sagt - eine Aufspaltung der Unternehmung in eine Besitzunternehmung, in dessen Eigentum die Wirtschaftsgüter stehen und in eine Betriebsunternehmung, welche mit den von der Besitzgesellschaft gepachteten Wirtschaftsgütern die eigentlichen Betriebsfunktionen ausübt. Bei dieser Form der Betriebsaufspaltung erfolgt also im Prinzip eine rechtliche Verselbständigung eines Teils des Betriebsvermögens. Eine Betriebsspaltung im strengen Wortsinn liegt hier nicht vor. Der technisch-wirtschaftliche Betriebsablauf wird durch die Aufspaltung nicht berührt; die durch die Aufspaltung hervorgerufenen Veränderungen wirken sich in der rechtlichen und finanziellen Sphäre aus.

Nach Neitzel [1] handelt es sich bei der Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft um einen Konstitutionsschnitt, d. h. um eine mehr oder weniger umfassende Trennung der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital. Bei der horizontalen und vertikalen Betriebsaufspaltung handelt es sich dagegen um einen Funktionsschnitt [2], d. h. um eine Aufspaltung einzelner oder aller Grundfunktionen und deren Zuordnung zu den einzelnen Betrieben.

II. ZIELSETZUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG

Die Zielsetzungen der Betriebsspaltung decken sich weitgehend mit den Zielsetzungen der gesellschaftsrechtlichen Zwischenformen. Die Zwischenformen unterscheiden sich weniger in ihren Zielsetzungen als in den konkreten Gestaltungsformen, mit denen sie diese Zielsetzungen zu realisieren suchen. [3]

---

1) Neitzel, Die Besitz- und Betriebsgesellschaft, Berlin 1958, S. 29.

2) a.a.O., S. 27.

3) Über die Zielsetzungen (Triebkräfte) der Doppelgesellschaften, vgl. Neitzel, a.a.O., S. 33 ff.

In der Mehrzahl der Fälle bleiben steuerliche Gesichtspunkte bei der Gestaltung der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse bestimmend. Grundsätzlich werden steuerliche Überlegungen so lange die Rechtsgestaltung beeinflussen wie unterschiedliche Rechtsgestaltungen unterschiedliche Steuern auslösen. Der Einfluß wird naturgemäß um so größer sein, je größer die Unterschiede in der Besteuerung und je geringer die nichtsteuerlichen Unterschiede sind. Da der Tatbestand der unterschiedlichen Besteuerung verschiedener Rechtsgestaltungen bei den gegenwärtigen deutschen Steuersystemen gegeben ist - und in gewissem Umfang stets vorliegen wird - gehen von den steuerlichen Auswirkungen jeder Rechtsgestaltung vielfältige Rückwirkungen auf diese selbst aus. Zudem werden zahlreiche Rechtsgestaltungen - insbesondere wenn die Besteuerungsunterschiede sehr groß sind - überhaupt nur aus steuerlichen Gründen und oft ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftlichen Konsequenzen vollzogen.

Bei unserem gegenwärtigen Steuersystem und den gegenwärtigen Steuertarifen kann keine Rechtsgestaltung ohne Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen vollzogen werden. Die Belastungsunterschiede sind jedoch nicht so groß, daß sie umgekehrt die Verwirklichung steuerlicher Zielsetzungen ohne Beachtung der nichtsteuerlichen Auswirkungen rechtfertigen - wie es in den Jahren vor und nach der Währungsreform oftmals der Fall gewesen ist.

In der Einkommensbesteuerung sind gegenwärtig die Belastungsunterschiede zwischen der Besteuerung der natürlichen und der juristischen Personen (die ihren Gewinn thesaurieren) so gering, daß eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft nicht lohnend ist; die erzielbare Ertragsteuerersparnis in Höhe von 5 - 6 v. H. des Gewinns wird durch die vermögensteuerliche Mehrbelastung der Kapitalgesellschaft absorbiert (vgl. Kap. E I Abschn. 1a und Kap. E III). Eine Betriebsspaltung kommt unter den gegenwärtigen Verhältnissen nur in Betracht, wenn aus nicht steuerlichen Gründen eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft bzw. die Neugründung einer Kapitalgesellschaft beabsichtigt ist. Gegenüber einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft hat die Betriebsspaltung den bedeutsamen Vorteil, daß sie die latente Gefahr einer späteren doppelten steuerlichen Belastung - nämlich dann, wenn aus irgendwelchen außerbetrieblichen Gründen Gewinnausschüttungen erforderlich werden - weitgehend beseitigt (Kapitel E I Abschn. 1b). In bezug auf die Umsatzsteuer werden bei der vertikalen Betriebsspaltung ge-

genüber dem einheitlich geführten Betrieb in der Regel keine Belastungsunterschiede auftreten (Kapitel E IV Abschn. 2). Das Gewerbekapital kann bei einer Betriebsspaltung einer doppelten Steuerbelastung unterliegen (Kapitel E II Abschn. 2 und 3), das Betriebsvermögen unterliegt - soweit es in der Kapitalgesellschaft gebunden ist - ebenso wie bei einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft - stets einer doppelten Steuerbelastung (Kapitel E III). Nur wenn die vielfältigen steuerlichen Auswirkungen der Betriebsspaltung (Kapitel E I - E V) in ihrer Gesamtheit eine gegenwärtige Steuerersparnis bringen oder zukünftige Mehrsteuern vermeiden, kann eine Betriebsspaltung steuerlich vorteilhaft sein.

Die Zielsetzungen nichtsteuerlicher Art treten im allgemeinen nicht isoliert in Erscheinung, sondern in der Regel gemeinsam mit steuerlichen Zielsetzungen. Die nichtsteuerlichen Zielsetzungen der Betriebsspaltung lassen sich unter den Begriff gesellschaftsrechtliche Vertragsgestaltung zusammenfassen. Durch die Betriebsspaltung entstehen zwei Unternehmungen, von denen eine in der Rechtsform der Personenunternehmung, die andere in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft geführt wird. Im Normalfall sind alle Gesellschafter im gleichen Verhältnis an beiden Gesellschaften beteiligt und gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH. Die gesellschaftsrechtlichen Zielsetzungen lassen sich jedoch oft nur verwirklichen, wenn die Beteiligungsverhältnisse vom Normalfall abweichend geregelt werden. Die Abweichungen können darin bestehen, daß 1) einzelne oder sämtliche Gesellschafter ungleichmäßig an beiden Gesellschaften beteiligt sind, 2) einzelne Gesellschafter nur an einer Gesellschaft beteiligt sind oder 3) sämtliche Gesellschafter jeweils nur an einer der beiden Gesellschaften beteiligt sind, d. h. die Betriebe unter den Gesellschaftern aufgeteilt werden. Diese Gestaltungsmöglichkeiten können weiter variiert werden durch die Art der Beteiligung an der Personengesellschaft (OHG-Gesellschafter bzw. Komplementär oder Kommanditist) und ferner durch die Regelung der Geschäftsführungsbefugnisse, verbunden mit einer entsprechenden Vorwegnahme der Geschäftsführergehälter. Den Gesellschaftern steht dadurch eine Fülle von Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung, die bei einheitlich geführten Unternehmungen (einschl. der gesellschaftsrechtlichen Zwischenformen) nicht gegeben ist.

Diese gesellschaftsrechtlichen Zielsetzungen stehen in der Regel in gegenseitiger Wechselbeziehung mit steuerlichen Zielsetzungen. Die steuerlichen

Zielsetzungen verfolgen vor allem den Zweck, eine steuerliche Doppelbelastung sowie sonstige Steuernachteile zu vermeiden und - soweit nicht entgegenstehende gesellschaftsrechtliche Zielsetzungen den Vorrang haben - Steuern einzusparen. Die Stärke der Betriebsspaltung liegt darin, schwierige gesellschaftsrechtliche Verhältnisse steuerlich vorteilhaft zu gestalten. Durch eine unterschiedlich hohe Beteiligung der Gesellschafter an beiden Gesellschaften können die oft auseinanderstrebenden Interessen der Gesellschafter gleichermaßen befriedigt werden. Wenn z. B. der geschäftsführende Gesellschafter A "seinen" Gewinn zum größten Teil der niedrigeren Körperschaftsteuer unterwerfen will, der nichtgeschäftsführende Gesellschafter B seine Gewinnteile zum größten Teil entnehmen will, so kann der Gesellschafter A entsprechend höher an der GmbH und geringer an der Personenunternehmung und der Gesellschafter B umgekehrt höher an der Personenunternehmung und geringer an der GmbH beteiligt werden. Hier deuten sich allerdings gewisse Gefahren und Schwierigkeiten einer Betriebsspaltung mit ungleichmäßiger Beteiligung der Gesellschafter an beiden Gesellschaften an, die bei einer auseinanderstrebenden Ertragsentwicklung der beiden Betriebe zutage treten können. Bei einer horizontalen Betriebsspaltung kann eine unterschiedliche Ertragsentwicklung von den (geschäftsführenden) Gesellschaftern nur selten beeinflußt werden; bei einer vertikalen Betriebsspaltung können die (geschäftsführenden) Gesellschafter innerhalb gewisser Grenzen eine Gewinnverlagerung vornehmen. Aus diesem Grunde muß a l l e n Gesellschaftern, die ungleichmäßig an beiden Gesellschaften beteiligt werden, in den Gesellschaftsverträgen eine Einflußnahme auf alle "zwischenbetrieblichen" Vorgänge, die eine Gewinnverlagerung zum Inhalt haben können, eingeräumt werden.

Weiterhin kann eine Betriebsspaltung aus anderen Gründen, z. B. der Erbauseinandersetzung, der Exportförderung (in vertikaler Form) oder aus Gründen der Haftungsbeschränkung (vgl. Kap. F und G) vorkommen.

III. VORAUSSETZUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG

Die Verwirklichung der Zielsetzungen der Betriebsspaltung hat stets unerwünschte Nebenwirkungen im Gefolge. Steuerliche Zielsetzungen lassen sich nur auf dem Wege über eine bürgerlichrechtliche Vertragsgestaltung verwirklichen, die oft genug so stark unter steuerlichem Einfluß steht,

daß sie wirtschaftlich hemmend wirkt. Stehen umgekehrt gesellschaftsrechtliche Zielsetzungen im Vordergrund, so müssen in der Regel steuerliche Nachteile in Kauf genommen bzw. auf steuerliche Vorteile verzichtet werden. Ferner erfordert jede Betriebsspaltung eine Änderung der Organisation, die in der Regel Mehraufwand verursacht. Die unerwünschten Nebenwirkungen dürfen die erwünschten Auswirkungen "wertmäßig" nicht übersteigen, wobei wir gleichzeitig hinzufügen müssen, daß die Auswirkungen nur zum Teil exakter Rechenhaftigkeit zugänglich sind. Ganz allgemein kann man sagen, daß Vor- und Nachteile in einem angemessenen Verhältnis stehen müssen, so daß sich die Betriebsspaltung "lohnt". Unter welchen Voraussetzungen das der Fall sein kann, soll erst am Schluß der Arbeit untersucht werden (Kapitel I). Hier sollen nur einige Faktoren erwähnt werden, die auf dieses Verhältnis von Einfluß sind.

Bereits im vorhergehenden Kapitel haben wir gesehen, daß auch bei steuerlichen Zielsetzungen Steuervorteile und Steuernachteile nebeneinander auftreten; es ist somit bei dieser Zielsetzung Voraussetzung, daß im Gesamtergebnis eine Steuerersparnis (auf kurze oder lange Sicht gesehen) erreicht wird. In der Regel werden auch nichtsteuerliche Zielsetzungen davon abhängig gemacht, daß zumindest keine Mehrsteuern anfallen. Bei einem Vergleich der verschiedenen Steuerbelastungen kommt es nicht nur auf die Belastungsunterschiede in der laufenden Besteuerung (Kapitel E I - IV), sondern auch auf die Umgründungssteuern (Kapitel D I und II) an, die in ihrer Höhe sehr unterschiedlich sind und unter Umständen die Durchführung einer Betriebsspaltung untragbar machen können.

Die Haftungsbeschränkung wird im allgemeinen keine Zielsetzung - zumindest nicht die alleinige Zielsetzung - der Betriebsspaltung darstellen, weil sie im Rahmen einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft oder in eine GmbH & Co. umfassender und vollständiger erreicht werden kann. Man wird, so meine ich, richtiger sagen, die Haftungsbeschränkung bzw. eine weitgehende Erhaltung der Haftungsbeschränkung stellt in vielen Fällen eine Voraussetzung der Betriebsspaltung dar. Je nach der Rechtsform des ursprünglichen Betriebes und nach Art und Umfang des Risikos der Betriebe ergibt sich aus der Betriebsspaltung eine Haftungsbeschränkung oder eine Haftungserweiterung. Eine Vermeidung der Haftungserweiterung ist - sofern überhaupt möglich - nicht ohne Rückwirkungen auf andere steuerliche und nichtsteuerliche Tatbestände durchführbar. Wir stehen damit wieder vor

demselben Problem, nämlich der Notwendigkeit, alle Vor- und Nachteile der Betriebsspaltung in ihren verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten sorgfältig gegeneinander abzuwägen.

Steuerliche Vorteile können durch eine Betriebsspaltung nur erzielt bzw. steuerliche Nachteile vermieden werden, wenn der Gesamtgewinn eine gewisse Mindesthöhe erreicht und gleichzeitig eine günstige Aufteilung in einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Gewinnteile erfolgt. Der Gewinn des ursprünglichen Betriebes muß so hoch sein, daß seine Aufteilung in körperschaftsteuerpflichtige und einkommensteuerpflichtige Gewinnteile gegenüber einer Körperschaftsteuer - oder Einkommensteuerpflicht des Gesamtgewinns steuerliche Vorteile bringt. Bei den verschiedenen Aufteilungsverhältnissen, welche bei horizontaler Betriebsspaltung im allgemeinen kaum, bei vertikaler Betriebsspaltung nur innerhalb gewisser Grenzen beeinflußbar sind, gibt es ein optimales Verhältnis, bei dem die gesamte Ertragsteuerbelastung am geringsten ist (Kapitel E I Abschn. 1a). Dieses Verhältnis - das von der Zahl der Gesellschafter und deren persönlichen einkommensteuerlichen Voraussetzungen abhängig ist -, wird in der Praxis niemals genau zu erreichen sein. Da die Progression der Einkommensteuer erheblich vor und nach dem optimalen Verhältnis gering ist, bleibt ein verhältnismäßig breiter Rahmen, innerhalb dessen der einkommensteuerpflichtige Gewinnanteil liegen kann, und der in seiner Spannweite wiederum von der Zielsetzung der Betriebsspaltung beeinflußt wird.

Die Betriebsspaltung ist an eine weitere grundlegende Voraussetzung gebunden, die gleichzeitig wesentliches Begriffsmerkmal darstellt, nämlich an die Möglichkeit, aus der Organisationseinheit des ursprünglichen Betriebes zwei (oder mehr) neue Organisationseinheiten zu schaffen. Eng mit diesem Problem hängt der laufende Mehraufwand der Betriebsspaltung zusammen, der mit zunehmenden Organisationsschwierigkeiten ansteigt. Diese grundlegenden Probleme der Betriebsspaltung sollen in den beiden folgenden Kapiteln behandelt werden.

IV. DIE BETRIEBSSPALTUNG ALS ORGANISATIONSPROBLEM

Jede Betriebswirtschaft bildet eine Organisationseinheit. Die Aufspaltung einer Betriebswirtschaft stellt daher das Problem, diese Organisationseinheit

so umzuformen, daß zwei neue Organisationseinheiten entstehen. Die neugeschaffenen Organisationen der Teilbetriebe müssen die Voraussetzungen, die an eine zweckvolle Organisation gestellt werden, in derselben oder in annähernd derselben Weise erfüllen wie der ursprüngliche einheitliche Gesamtbetrieb. Die Aufspaltung von Betriebswirtschaften, bei denen eine Aufspaltung der Grundfunktionen in horizontaler oder vertikaler Form zwar möglich, aber mit erheblichen organisatorischen Nachteilen verbunden ist, kann sehr bedenklich sein. Schwerwiegende Organisationsfehler können durch anderweitige Vorteile einer Betriebsspaltung nicht aufgewogen werden.

1. Allgemeine Organisationsprobleme

Bekanntlich läßt sich für die Organisation einer Unternehmung kein allgemeines Schema entwickeln. Wirtschaftszweig, Branche, Betriebsgröße, Kapitalausstattung, Unternehmerpersönlichkeit und zahlreiche andere Faktoren beeinflussen die Organisation so sehr, daß jede Betriebswirtschaft eine eigene "individuelle" Organisation darstellt, die sich stetig an Veränderungen dieser Tatbestände anpassen muß. In allen konkreten Organisationen sind jedoch bestimmte allgemeine Organisationsprinzipien wirksam, welche das tragende Gerüst der Organisation darstellen. Als allgemeines Organisationsprinzip, welches für die Betriebsspaltung von fundamentaler Bedeutung ist, erweist sich die Unternehmungsgliederung in Aufgabenträger und Abteilungen.

Aus der betrieblichen Arbeitsteilung erfolgt die Notwendigkeit, die Aufgaben der Unternehmung auf verschiedene Personen bzw. Personengruppen (Aufgabenträger) zu verteilen. In mittleren Betrieben - mit denen wir es im Rahmen der Betriebsspaltung vorwiegend zu tun haben - und in größeren Betrieben erfolgt eine Zusammenfassung verschiedener Aufgabenträger in Abteilungen. Die Aufgaben- und Abteilungsgliederung bildet die Grundlage der Organisation. Die wesentlichen Unterschiede der verschiedenen Organisationen werden durch eine unterschiedliche Abteilungsbildung, durch eine unterschiedliche Organisation innerhalb der Abteilungen und durch eine unterschiedliche Organisation der Beziehungen der verschiedenen Abteilungen zueinander bewirkt.

a) Objekt- und Funktionsgliederung

Die Aufgaben einer Unternehmung können entweder nach Objekten oder nach Funktionen gegliedert werden. [1] Bei der Gliederung nach Objekten muß selbstverständlich eine entsprechende Untergliederung nach Funktionen erfolgen. Krähe [2] führt als Beispiel einer Objektgliederung eine Unternehmung der Eisenverarbeitung an, die aus einer Röhrenfabrik, einer Fahrradteile- und einer Räderfabrik besteht und von denen jede ein eigenes Lager, eigene Maschinen und eine eigene Einkaufs- und Verkaufsabteilung haben kann. Diese Organisationsform wird gerade mit der Neuorganisation im Rahmen der Betriebsspaltung angestrebt. Wenn also bereits organisatorisch weitgehend selbständige Betriebe vorliegen, d. h. im Rahmen der Unternehmungsorganisation eine weitgehende Objektgliederung oder eine Untergliederung der Funktionen nach Objekten vorliegt, so ist damit bereits ein wesentlicher Teil der notwendigen Umorganisation vorweggenommen. Wenn bei einer Unternehmung innerhalb bestimmter Funktionsbereiche differenzierte Aufgaben zu erfüllen sind, so drängt die Organisation in diesen Aufgabenbereichen mehr oder weniger stark zu einer Objektgliederung. Dies wird z. B. in bezug auf die Hauptabteilung Fertigung vorliegen, wenn verschiedenartige Produkte in örtlich getrennten Fertigungsstellen von verschiedenen Aufgabenträgern produziert werden oder z. B. in bezug auf die Hauptabteilung Vertrieb, wenn der Absatz von Produkten an verschiedene Abnehmergruppen erfolgt, die an die Vertriebsorganisation jeweils eigene Anforderungen stellen.

Eine Funktionsgliederung liegt dann vor, wenn die Abteilungen nach den zu verrichtenden Tätigkeiten gebildet werden, wenn also z. B. eine Verkaufsabteilung, eine Abteilung Rechnungswesen, ein Fertigwarenlager usw. für alle Objekte besteht. Die Umorganisation einer nach Funktionen gegliederten Unternehmung in eine nach Objekten gegliederte Unternehmung hat in den Fällen, in denen die ursprüngliche Funktionsglie-

---

1) Krähe (Schmalenbach-Arbeitskreis), Die Unternehmungsorganisation, Köln und Opladen 1954, S. 15/16. - Den Ausführungen der folgenden Abschnitte liegt der Unternehmungsgliederungsplan des Schmalenbach-Arbeitskreises zugrunde.

2) Krähe, a.a.O., S. 15.

derung nicht nach Objekten untergliedert war, eine erhebliche Zunahme der Abteilungen zur Folge, weil bei der Gliederung nach Objekten stets eine - wenn auch unter Umständen nicht so weitgehende - Untergliederung nach Funktionen erforderlich ist. Es ist jedoch zu beachten, daß in der Regel bei den für eine Betriebsspaltung in Betracht kommenden Betriebswirtschaften Ansatzpunkte für eine Aufspaltung der Abteilungen vorliegen. So sind z. B. manche Abteilungen so untergliedert, daß eine Verteilung der Unterabteilungen auf die neugegründeten Unternehmungen möglich ist und nur die Organisation der Hauptabteilung (Abteilungsleitung) der Betriebsspaltung angepaßt werden muß.

b) Die Abteilungsaufspaltung und Abteilungsabrechnung

Eine Objektgliederung läßt sich im allgemeinen nicht für alle Abteilungen durchführen; sie kann mitunter insbesondere bei der Abspaltung kleinerer Betriebswirtschaften die Organisation zu schwerfällig gestalten und kostenerhöhend wirken. Die Lösung des Organisationsproblems geschieht in diesen Fällen durch eine Abteilungsaufspaltung oder durch die Abrechnung gemeinsamer Abteilungen, wenn die nach Funktionen gegliederten Abteilungen nicht einer Unternehmung allein zugeordnet werden können. In irgendeiner Form müssen diese Abteilungen beiden Unternehmungen nutzbar gemacht werden. Dies kann auf verschiedene Weise geschehen, je nach den individuellen Besonderheiten der Unternehmungs- und Abteilungsorganisation.

aa) Die Aufspaltung einer Abteilung

Die Aufspaltung einer Abteilung in zwei Abteilungen stellt nicht immer einen gangbaren Weg dar, sie kann unter Umständen mit einem erheblichen Mehraufwand verknüpft sein. Eine Aufspaltung wird nur in Frage kommen, wenn bereits innerhalb einer Abteilung zwei (nach Objekten aufgeteilte) Aufgabengruppen zu erledigen sind. Diese Aufgabengruppen können im Rahmen der Betriebsaufspaltung als selbständige Abteilung geführt und auf die Unternehmungen verteilt werden. Die Aufteilung der Aufgabenträger einer Abteilung auf die Unternehmungen kann sich in der Regel, besonders bei zentralisierter Organisation, nicht auf die leitenden Organe der Abteilung (und erst recht nicht auf die übergeordneten Instanzen) erstrecken.

Diese mit leitenden Funktionen beauftragten Aufgabenträger bzw. Abteilungen können nicht aufgespalten werden, sie müssen kostenmäßig verrechnet werden. Bei einem Abteilungsleiter wird es genügen, wenn das Gehalt entsprechend seiner Betätigung aufgeteilt und von jeder Unternehmung gesondert gezahlt wird. Bei einer mit leitenden Funktionen betrauten Abteilung fallen neben Gehaltskosten noch anderweitige bedeutende Kosten an (Miete, AfA, Telefon usw.), die ebenfalls aufzuteilen sind; die Abteilung wird einer Unternehmung zugeteilt und von der anderen Unternehmung gegen Kostenbeteiligung in Anspruch genommen.

bb) Die Abrechnung gemeinsamer Abteilungen auf der Basis der Selbstkosten

Die Inanspruchnahme von Abteilungen der einen Unternehmung durch die andere Unternehmung muß in irgendeiner Form vergütet werden, da andernfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. verdeckte Kapitalzuführung vorliegen kann. Eine exakte Verrechnung auf der Grundlage der Selbstkosten setzt voraus, daß eine Betriebsabrechnung vorgenommen wird und die betreffende Abteilung eine Kostenstelle bildet oder bilden kann. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so wird entweder eine Ergänzung der Kostenrechnung oder aber eine Schätzung der Kosten (unter Zuhilfenahme der Buchhaltung) erfolgen müssen. Ob die einmal ermittelten Werte für die Zukunft zugrunde gelegt und nur wesentlichen Veränderungen angepaßt werden sollen oder ob eine stetige Kostenermittlung und -aufteilung erfolgen soll, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Entsprechend wird die Vergütung pauschal in gleichbleibender Höhe oder in Form echter Kostenermittlung nach erfolgter Betriebsabrechnung berechnet.

Diese Form der Abteilungsführung wird insbesondere für manche Hauptabteilungen und übergeordnete Abteilungen in Frage kommen. Unterabteilungen, Gruppen und Untergruppen lassen sich leichter aufteilen, weil die zu erledigenden Arbeiten desto spezialisierter sind, je untergeordneter die Abteilungen und Unterabteilungen sind. Mit zunehmender Spezialisierung wird sich bei den für eine Betriebsspaltung geeigneten Betrieben eine zunehmende Objektgliederung bzw. Möglichkeit zu einer Objektgliederung bemerkbar machen. Diese Möglichkeiten sind auszunutzen, um nicht durch Umfang und Zahl der gemeinsamen Abteilungen die steuerliche Anerkennung der Betriebsspaltung zu gefährden. Eine Gefährdung kann am besten durch eine weitgehende Abteilungsaufgliederung und durch eine Doppel-

beschäftigung leitender Persönlichkeiten vermieden werden. Mehrere gemeinsame kostenmäßig verrechnete Abteilungen können unbedenklich vorhanden sein, so z. B. manche Verwaltungsabteilungen, Personalbüro; daneben solche, die gelegentlich auch bei einander fremden Unternehmungen gemeinsam geführt werden (meist in rechtlich verselbständigter Form), wie z. B. eine Forschungs- und Entwicklungsabteilung oder Hilfs- und Abfallverwertungsbetriebe.

cc) Die Berechnung von Marktpreisen

Die vollständige Eingliederung gewisser Abteilungen in eine Unternehmung und die Berechnung von (vergleichbaren) Marktpreisen für die Leistungen dieser Abteilungen an die andere Unternehmung kann naturgemäß nur für eine begrenzte Anzahl bestimmter Abteilungen in Frage kommen. Bei diesen stellt sie allerdings eine steuerlich einwandfreie und organisatorisch wie kostenmäßig befriedigende Lösung dar. Diese Art der Verrechnung kann z. B. für die Strom- und Krafterzeugung, Fuhrpark, Instandsetzungsabteilung, Materialprüfung u. a. sowie für die Stabsstellen Rechts-, Organisations- und Revisionsabteilung in Betracht kommen. Die Ermittlung der in Anspruch genommenen Leistungen darf selbstverständlich keinen bedeutenden Arbeitsaufwand verursachen, die Organisation muß der Notwendigkeit der getrennten Leistungsermittlung angepaßt werden. So kann z. B. der Stromverbrauch durch einen Zähler, die Inanspruchnahme des Fuhrparks durch Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern, die Inanspruchnahme der Revision durch Aufteilung der Arbeitstage usw. ermittelt werden. Wo genaue Berechnungen zuviel Arbeitsaufwand verursachen würden, müssen Schätzungen an Hand von Schlüsselgrößen (z. B. Rauminhalt, Lohnsumme, Alter und Wert der Produktionsmittel, Wareneingang oder -ausgang usw.) erfolgen. Allerdings wird dadurch die Grenze zwischen der Marktpreisberechnung und der Kostenaufteilung verwischt, wie überhaupt die Grenzen dieser beiden Verrechnungsmethoden nicht fest zu ziehen sind.

c) Die Aufspaltung des Rechnungswesens und ihre Auswirkungen

Die Umorganisation der Verwaltungsabteilungen bereitet bei der Betriebsspaltung die meisten Schwierigkeiten. Bei der Aufspaltung der Hauptabteilung Finanzen und Rechnungswesen ist zu bedenken, daß diese Abteilung

in der Hand der Unternehmungsleitung ein zentrales Führungsinstrument darstellt und deshalb eine Zersplitterung nicht verträgt. Anderseits ist eine Trennung der Finanzen und der Geschäftsbuchhaltung eine Grundvoraussetzung der steuerlichen Anerkennung der Betriebsspaltung. Die notwendige Trennung sollte zweckmäßigerweise so erfolgen, daß eine Zusammenfassung der Ergebnisse beider Unternehmungen und ein Vergleich mit früheren Jahren mühelos möglich ist. Hierauf ist z. B. bei der Aufstellung neuer Kontenpläne Rücksicht zu nehmen; ob eine Kontierung für die Unternehmungen nach dem ursprünglichen Kontenplan erfolgen soll oder ob neue Kontenpläne zu entwickeln sind, muß im Einzelfall entschieden werden. Neue Kontenpläne erschweren den innerbetrieblichen Betriebsvergleich empfindlich - falls ein solcher vorgenommen und ausgewertet wird. Ferner wird die Aufstellung einer konsolidierten Bilanz zweckmäßig sein, damit die Unternehmungsleitung den Überblick über die Vermögensverhältnisse nicht verliert. Wenn kurzfristige Erfolgsrechnungen erstellt werden, so sind diese nunmehr von beiden Unternehmungen aufzustellen, aufeinander abzustimmen und unter Umständen zusammenzufassen.

Bei einer kritischen Auswertung der getrennt aufgestellten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen ist zu beachten, daß die ausgewiesenen Gewinne der Unternehmungen nicht unbedingt als Maßstab der jeweiligen Wirtschaftlichkeit angesehen werden können. Wenn die Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend bereinigt und der Betriebsgewinn ermittelt ist, so ist zu prüfen, ob dieser Gewinn durch eine einseitige Preisstellung infolge der Zulieferersituation einer Unternehmung beeinflußt ist oder ob eine unrichtige Kostenverrechnung die Gewinnaufteilung beeinflußt hat. Immerhin können in manchen Fällen, insbesondere bei horizontaler Betriebsspaltung, aus den getrennten Gewinn- und Verlustrechnungen mancherlei aufschlußreiche Schlüsse gezogen werden. So kann es möglich sein, durch die Kostentrennung in Verbindung mit einer weitgehenden Untergliederung Einblick in Verlustquellen zu erhalten.

Die Trennung der Geschäftsbuchhaltung erfolgt in der Praxis entweder durch die Doppelbeschäftigung eines Buchhalters oder - wenn bei beiden Unternehmungen ein entsprechender Buchungsstoff anfällt - durch eine Aufgliederung der Buchhaltungsabteilung. Eine räumliche Trennung ist nicht erforderlich; die bisherigen Räume können beibehalten und von der anderen Unternehmung gemietet werden (meist gehören einer Unternehmung sämtliche bzw. die für die Unterbringung der Verwaltung in Betracht kommen-

den Grundstücke).

Eine Betriebsabrechnung findet sich in der Praxis überwiegend nur bei Produktionsbetrieben, so daß die Probleme der Aufspaltung dieser Abteilung vorwiegend auf die vertikale Betriebsspaltung beschränkt sind (vgl. Abschn. 2b). Die übrigen Zweige des Rechnungswesens wie Planung und Statistik drängen stark nach einer Zentralisierung. Die Abteilung Planung kann nicht aufgespalten werden; so muß z. B. eine Zentralstelle die Finanzpläne für beide Unternehmungen aufstellen, da gegebenenfalls kurz- oder langfristige Kapitalverflechtungen zwischen beiden Unternehmungen erfolgen können (Kapitel F). Erst recht muß die Produktionsplanung bei vertikaler Betriebsspaltung (nach der Stufenfolge) einheitlich erfolgen. In vielen Fällen werden die Aufgaben der Planungsabteilung unmittelbar von der Betriebsleitung wahrgenommen, wodurch ebenfalls die Einheitlichkeit gewahrt bleibt. Eine Aufspaltung der Abteilung Statistik ist ebenso wenig möglich; die Verarbeitung und Auswertung des Zahlenmaterials nach verschiedenen Gesichtspunkten wird zweckmäßigerweise zentral erfolgen. Die statistischen Grundaufzeichnungen (z. B. der Ein- oder Verkaufsstatistik) werden in der Regel in den entsprechenden Abteilungen vorgenommen und von diesen an die Abteilung Statistik weitergeleitet.

Zusammenfassend kann man sagen, daß die Betriebsspaltung sich zwar in allen Bereichen der Unternehmungsorganisation auswirkt, einschneidende Änderungen der Unternehmungsorganisation jedoch in vielen Fällen weder erforderlich noch tragbar sind. Die unteren vorwiegend mit ausführenden Aufgaben betrauten Abteilungen und Gruppen lassen sich im allgemeinen einer der beiden Unternehmungen zuordnen; ist dies nicht der Fall, so fehlt es an einer für eine Betriebsspaltung erforderlichen Grundvoraussetzung. Die leitenden Aufgabenträger führen ihre Funktionen in ihren bisherigen Aufgabenbereichen im Rahmen beider Unternehmungen durch. Die übrigen Abteilungen werden - sofern eine Aufspaltung organisatorisch unzweckmäßig ist - gemeinsam bzw. von einer Unternehmung allein fortgeführt und auf der Basis der Selbstkosten bzw. der Preise abgerechnet.

In diesem Zusammenhang muß bereits auf die steuerlichen Auswirkungen der Betriebsspaltung verwiesen werden. Die Leistungen einer Unternehmung für die andere Unternehmung sind in Höhe der gezahlten Vergütung grundsätzlich umsatzsteuerbar. Eine Umsatzsteuerfreiheit der zwischenbetrieblichen Umsätze tritt nur dann ein, wenn eine Unternehmereinheit, ein um-

satzsteuerlich begünstigtes Organverhältnis oder eine Vermietung von Grundstücken vorliegt (vgl. Kapitel E IV, Die Auswirkungen der Betriebsspaltung auf die Umsatzsteuer).

2. Spezielle Organisationsprobleme

a) Die horizontale Betriebsspaltung

Bei der horizontalen Betriebsspaltung liegt eine Aufspaltung einer einheitlichen Betriebswirtschaft in zwei Betriebe mit nebeneinander ablaufenden Grundfunktionen vor. Die Grundfunktionen, wie Einkauf, Produktion bzw. Lagerung oder Dienstbereitschaft und Verkauf, die vor der Aufspaltung im Rahmen einer Unternehmung ausgeübt wurden, werden nach der Aufspaltung von zwei Unternehmungen ausgeübt. Sofern in der bisherigen Gliederung der Unternehmung keine Untergliederung der Funktionen nach Objekten bestand, kann die Objektgliederung mit ihrer notwendigen Unterteilung in Funktionen, eine Umorganisation der Unternehmung durch Aufspaltung und Neubildung von Abteilungen bewirken. Wenn allerdings - wie es häufig bei horizontaler Betriebsspaltung der Fall sein dürfte - ein größerer Betrieb (in der Rechtsform der GmbH) und ein kleiner Betrieb (in der Rechtsform der Personengesellschaft) geschaffen werden, so können manche Funktionen des kleineren Betriebes von einzelnen Aufgabenträgern innerhalb der Abteilungen des größeren Betriebes miterledigt werden. Bei der horizontalen Betriebsspaltung müssen die Grundfunktionen soweit differenziert sein, daß sich lebensfähige und mehr oder weniger voneinander unabhängige Organisationseinheiten aus der bisherigen Organisation herauslösen lassen. Wenn z. B. der Materialeinkauf beider Unternehmungen von denselben Lieferanten erfolgt, so entstehen bereits damit organisatorische Schwierigkeiten, welche die Betriebsspaltung in Frage stellen können. So können durch den getrennten Einkauf Umsatz- und Mengenrabatte verlorengehen, erhöhte Fracht- oder Zulieferungskosten entstehen; ferner bereitet die Prüfung, Verbuchung und Begleichung einer größeren Anzahl von Rechnungen eine bedeutende Mehrarbeit usw. Wenn die Innenumsätze umsatzsteuerfrei sind (bei Unternehmereinheit oder steuerlich begünstigtem Organverhältnis), so kann allerdings der gesamte Einkauf von einer Unternehmung und ein Weiterverkauf an die andere Unternehmung erfolgen. Die Abrechnungen können, um unnötigen Arbeitsaufwand zu vermeiden, z. B. monatlich auf Grund der Lageraufzeichnungen erfolgen.

Das entsprechende gilt für den Vertrieb. Der Absatz der Produkte beider Unternehmungen kann in der Regel nicht ohne Schwierigkeiten an denselben Kundenkreis erfolgen. Wenn z. B. die eingehenden Bestellungen sich in zahlreichen Fällen auf die Erzeugnisse beider Betriebe richten, so wird eine Betriebsspaltung kaum in Frage kommen, weil eine doppelte Rechnungsausstellung, ein doppelter Versand usw. stark kostenerhöhend wirken - abgesehen von der Schwierigkeit, die Kunden zu einer Trennung ihrer Bestellungen, Geldüberweisungen usw. zu bewegen. Ferner würden die getrennte Buchführung, die Verbuchung der Zahlungseingänge und das Mahnwesen erheblich erschwert, weil in jeder Buchführung für denselben Kunden ein eigenes Konto besteht. - Auch in bezug auf den Vertrieb kann gelegentlich die Möglichkeit bestehen, die Vertriebsfunktionen von einer Unternehmung allein ausüben zu lassen. Allerdings wird diese Mischform horizontaler und vertikaler Betriebsspaltung oft an einer hohen Umsatzsteuerbelastung scheitern.

Die horizontale Betriebsspaltung wird sich weniger häufig bei reinen Produktionsbetrieben als bei gemischten Betrieben, d. h. bei Betrieben, bei denen zwei verschiedene Grundfunktionen und zwar der Produktion oder Lagerung oder Verkehrs- bzw. Dienstbereitschaft gleichzeitig zu erfüllen sind, verwirklichen lassen, ebenso sind manche Großhandelsbetriebe für eine horizontale Betriebsspaltung geeignet, gelegentlich auch Dienstleistungsbetriebe. So hat z. B. ein Steuerberater seine umfangreiche Buchstelle so aufgespalten, daß er selbst die eigentliche Beratertätigkeit leitet und ausübt, während seine Ehefrau die Buchstelle leitet; die pauschal vereinbarten Honorare werden in einem bestimmten Verhältnis auf beide Unternehmungen aufgeteilt. Zweck dieser Aufspaltung ist die Ersparnis der Gewerbesteuer für die auf die freie Berufstätigkeit entfallenden Gewinnteile. Eine Eisengroß- und Schrotthandlung hat beispielsweise mit bestem Erfolg und ebenfalls ohne wesentlichen Mehraufwand ihren Betrieb in eine Eisengroßhandlung (GmbH) und in eine Schrottgroßhandlung (OHG) aufgeteilt. Die Abnehmergruppen sind nicht identisch, die Einkaufs-, Verkaufs- und Verwaltungsfunktionen der kleineren OHG werden von je einem Aufgabenträger der GmbH miterledigt, nur die Finanzen und die Buchhaltung sind getrennt. Begünstigt wird die Aufspaltung dadurch, daß die Schrottgroßhandlung ausschließlich Streckengeschäfte ausführt und das Lager nur von der Eisenhandlung benutzt wird.

Die Möglichkeit zu einer horizontalen Betriebsspaltung wächst mit der Differenziertheit der Betriebszwecke und der daraus resultierenden organisatorischen Eigenständigkeit der Teilbetriebe. Je selbständiger die "Teil"-betriebe im Rahmen der Gesamtunternehmung geführt werden, desto mehr nähert sich die Betriebsspaltung, die ja Betriebs- und Unternehmungsspaltung umfaßt, der reinen Unternehmungsspaltung. Bei einer horizontalen Unternehmungsspaltung bestehen in aller Regel keine organisatorischen Schwierigkeiten; gesondert geführte Betriebe derselben Branche (z. B. selbständige Zweigfabriken) oder vollkommen verschiedenartige Betriebe (z. B. Gaststätten- oder Hotelbetrieb und Lichtspieltheater) können bei einer Trennung der Finanzen und der Buchhaltung - soweit diese nicht bereits vollzogen ist - rechtlich verselbständigt werden. Bei der eigentlichen Betriebsspaltung kann die organisatorische Aufgabe der Herauslösung und Trennung der beiden Betriebe einige Schwierigkeiten bereiten, trotzdem bestehen auch hier zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten. So können z. B. für eine Betriebsspaltung in Frage kommen Buchdruckerei und Buchhandlung, Tankstelle und Reparatur- bzw. Vertragswerkstatt, Bauunternehmung und Schreinerei, Steinbruchbetrieb und Fuhrunternehmung usw. Die Vielfalt der möglichen Betriebskombinationen ist so groß, daß ihre Aufzählung und selbst ihre Klassifizierung kaum möglich ist.

Für eine Betriebsaufspaltung branchenfremder Betriebe bieten sich in der Praxis bedeutend mehr Möglichkeiten als für die Aufspaltung in branchengleiche Betriebe. Bei diesen findet sich naturgemäß viel seltener eine irgendwie geartete Differenzierung, die stark genug ist, eine Aufspaltung sinnvoll erscheinen zu lassen. Eine solche Differenzierung kann z. B. bei Verlagen vorliegen, die Objekte verlegen, welche sich an völlig unterschiedliche Interessentengruppen wenden oder z. B. bei Generalvertretungen, die mit örtlich abgegrenzten Bezirken und organisatorisch getrennt geführten Vertreter- und Abnehmergruppen zu tun haben. Bei der Abspaltung örtlich getrennter Filialen einer Einzelhandelsunternehmung (oder auch eines Fertigungsbetriebes) bereitet oft die Trennung des Wareneinkaufs Schwierigkeiten, weil dieser unter Umständen besser zentral vorgenommen wird. Wenn die mit dem Wareneinkauf zusammenhängenden Funktionen allein von der Hauptniederlassung ausgeübt werden, so wird die Betriebsspaltung in Erwägung kommen, wenn ein Verkauf an die verselbständigte Filiale mühelos und ohne wesentliche Mehrkosten (Umsatzsteuer) durchzuführen ist. Ohne diese Schwierigkeiten dürfte die rechtliche und organisatorische Verselbständigung mancher Dienstleistungsbetriebe, z. B. von meh-

reren Hotels oder von Lichtspieltheatern möglich sein; allerdings liegt hier im allgemeinen keine Betriebsspaltung, sondern eine Unternehmungsspaltung vor.

b) Die vertikale Betriebsspaltung

aa) Die Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs

Vor der Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs werden die Grundfunktionen zum Teil von dem vorgeschalteten Betriebsteil, zum andern Teil von dem nachgeschalteten Betriebsteil ausgeübt. Hieraus folgt, daß die Grundfunktionen, weil sie begriffsnotwendig bei jedem selbständigen Betrieb vollzählig vorhanden sein müssen, ebenfalls aufgespalten bzw. für den abgespaltenen Betrieb neu eingerichtet werden müssen. Neu einzurichten sind die Verkaufsfunktionen der vorgeschalteten Unternehmung und die Einkaufsfunktion der nachgeschalteten Unternehmung; da diese Funktion praktisch nicht ausgeübt werden und vorwiegend formeller Natur sind, kann man trotzdem von einer vertikalen Trennung sprechen. Die Aufspaltung gründet sich auf eine Unterbrechung des nacheinander ablaufenden Produktionsvorgangs, auf eine Produktionsstufe.

Die Betriebsaufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs beeinflußt die Organisation der Hauptabteilungen Materialwirtschaft und Vertrieb nicht wesentlich. Der Einkauf vollzieht sich in der ursprünglichen Form in der vorgeschalteten Unternehmung, der Verkauf in der nachgeschalteten Unternehmung; die Abteilungen können also in ihrer Gesamtheit den entsprechenden Unternehmungen zugeordnet werden. Die Abrechnung des zwischenbetrieblichen Warenverkehrs kann je nach der Organisation von der Lagerverwaltung des vor- oder nachgeschalteten Betriebes in Verbindung mit der Abteilung Rechnungswesen durchgeführt werden. Aus Gründen der Kostenersparnis empfiehlt es sich, die Abrechnung und die entsprechende Verbuchung nicht für jeden Warenübergang, sondern jeweils für einen bestimmten Zeitraum (Monat, Vierteljahr) vorzunehmen.

Die Möglichkeit zu einer reibungslosen Aufspaltung der Hauptabteilung Fertigung stellt eine Voraussetzung dieser Art der Betriebsspaltung dar. Die Unterabteilungen der eigentlichen Fertigung müssen ohne Aufspaltung einer Unternehmung zugeordnet werden können. Die Hilfs- und Nebenbetriebe können in der bereits oben erwähnten Weise (Abschn. 1b) über die Selbstkosten oder den Preis verrechnet werden; seltener werden Abteilungen

der Erzeugnisvorbereitung gemeinsam abgerechnet, da eine Gliederung nach Objekten und eine Zuordnung zu den entsprechenden Fertigungsbetrieben meist zweckmäßig ist.

Die meisten Schwierigkeiten bereitet bei allen Formen der Betriebsspaltung die Aufspaltung der Verwaltungsabteilungen wie Finanzen und Rechnungswesen, ferner Anlagen und Belegschaft. Getrennte Finanzen, wie getrennte Kasse, Postscheck- und Bankkonten sowie eine Trennung der Geschäftsbuchhaltung stellen bekanntlich eine Grundvoraussetzung der Betriebsspaltung dar. Die Selbstkostenabrechnung wird bei der Betriebsspaltung eine Umorganisation erfahren müssen. Soweit bisherige Kostenstellen aufgespalten und auf beide Unternehmungen verteilt worden sind, müssen entsprechende Kostenstellen neu gebildet werden; soweit Kostenstellen einer Unternehmung als Ganzes zugeordnet sind, scheiden sie naturgemäß in der Kalkulation der anderen Unternehmung aus. Die Aufspaltung der einheitlichen Kalkulation in zwei getrennte Teilkalkulationen erfordert eine enge gegenseitige Fühlungnahme, u.a. deshalb, weil die gesamten Selbstkosten von dem Gewinnaufschlag der vorgeschalteten Unternehmung abhängen. Bei großen Betrieben - die bei der Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs überwiegen - wird sich eine wenigstens teilweise Aufspaltung der Hauptabteilungen Anlagen und Belegschaft ebenfalls empfehlen, wobei die Oberleitung weiterhin in einer Hand liegen kann.

Durch eine vertikale Betriebsaufspaltung werden die bisherigen innerbetrieblichen Verkehrswege, durch die der vorgeschaltete Betrieb mit dem nachgeschalteten Betrieb verbunden ist, nicht entbehrlich. Es muß im Gegenteil ganz besonders darauf geachtet werden, daß eine sorgfältige Abstimmung nach Art und Menge der Produktion zwischen beiden Betrieben erfolgt, daß die vorgeschaltete Unternehmung mit der Vertriebsabteilung der nachgeschalteten Unternehmung enge Fühlung behält usw. Die Abstimmung der Funktionen innerhalb des bisherigen Gesamtorganismus muß zwischen den neuen Unternehmungen in ganz ähnlicher Weise erfolgen und darf durch die notwendige Umorganisation nicht erschwert werden. Ebenso darf die Zugehörigkeit einer Unterabteilung zu einer Unternehmung und die Unterstellung dieser Abteilung unter die leitenden Organe der anderen Unternehmung oder eine Doppelbeschäftigung von Aufgabenträgern durch beide Unternehmungen keine unscharfen Verantwortungsbereiche schaffen oder Reibereien verursachen. Zweckmäßigerweise werden Organisationsschaubilder von beiden Unternehmungen angefertigt, die den Instanzenaufbau und die Verkehrswege erkennen lassen.

Die Grundvoraussetzung für die Betriebsaufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs stellen genügend differenzierte und örtlich getrennte nacheinandergeschaltete Produktionsvorgänge dar. Diese fehlen bei manchen Fertigungsmethoden, z. B. bei der Fließbandfertigung, vollständig; bei vielen anderen Fertigungsmethoden sind die Stufen nicht deutlich genug ausgeprägt, der Übergang ist kontinuierlich. Der Kreis der für eine Aufspaltung nach der Stufenfolge geeigneten Unternehmungen ist bei weitem enger zu fassen als der Kreis, der für eine horizontale Betriebsspaltung in Frage kommt. Klassisches Beispiel einer Aufspaltung nach der Stufenfolge ist die Aufspaltung einer Spinnweberei in eine Spinnerei und eine Weberei (gegebenenfalls einschl. Ausrüstung); ferner kann z. B. ein Verlag mit einer entsprechend großen Druckerei in vertikaler Form aufgespalten werden (wenn Art und Umfang der Druckerei der Verlagstätigkeit nicht einigermaßen entsprechen, so liegt eine gemischte horizontal-vertikale Betriebsspaltung vor). Bei einer so deutlichen Ausprägung der Produktionsstufen und der günstigen technisch bedingten Betriebsgröße sind die Organisationsprobleme im allgemeinen in befriedigender Weise zu lösen. Die Betriebsspaltung nähert sich je nach der individuellen Organisation mit zunehmender Betriebsgröße mehr oder weniger stark einer reinen Unternehmungsspaltung.

bb) Die Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft

Bei der Betriebsaufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft wird - wie schon der Name sagt - die Vertriebsfunktion von der Produktionsunternehmung abgetrennt und von einer selbständigen Vertriebsgesellschaft ausgeübt. Dem entsprechend sind die Verkaufsfunktion der Produktionsgesellschaft und die Einkaufsfunktion der Vertriebsgesellschaft (sofern diese keine Fremderzeugnisse zukauft) verkümmert.

Die Abspaltung einer Vertriebsgesellschaft hat vor allem bei den Betrieben Verbreitung gefunden, bei denen die Vertriebsfunktion stark ausgeprägt ist und von ihr besondere absatzfördernde Aufgaben zu erfüllen sind. So kann es z. B. zweckmäßig sein für bestimmte Exportaufgaben, eine selbständige Vertriebsgesellschaft zu gründen (wenn diese nicht nur den Vertrieb, sondern z. B. auch die Montage vornimmt, so kann bereits eine Aufspaltung nach der Stufenfolge oder eine Mischform zwischen den beiden Formen vertikaler Betriebsspaltung vorliegen). Ferner kann z. B. eine Verselbständigung der Vertriebsabteilung vorkommen aus Gründen der Ab-

satzfinanzierung, weiterhin wenn die Organisationsform des Vertriebs zu einer Verselbständigung drängt (z. B. bei örtlicher Trennung vom Produktionsbetrieb) oder wenn umfangreiche Werbeaufgaben zu erfüllen sind.

In den seltenen Fällen, in denen zwischen den aufgespaltenen Betrieben kein umsatzsteuerlich relevantes Organverhältnis (und auch keine Unternehmereinheit) besteht, kann die Abspaltung einer Vertriebsgesellschaft u. U. zu einer erheblichen Umsatzsteuerersparnis führen (vgl. Kap. E IV Abschn. 2b).

Die rechtliche Verselbständigung der Vertriebsabteilung greift in die Organisation der Unternehmung weit weniger ein als die Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs. Bei der Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft können die Hauptabteilungen Fertigung, Materialwirtschaft, gegebenenfalls auch Anlagen und Entwicklung, oftmals auch Belegschaft, der Produktionsgesellschaft zugeordnet werden. Ob die Abteilung Belegschaft für die Vertriebsgesellschaft von größerer Bedeutung ist, hängt von Organisationsform, Umfang und Arbeitsintensität der Vertriebsabteilung ab. Wenn eine teilweise Aufspaltung und die Bildung einer eigenen Abteilung Belegschaft entbehrlich ist, können die Funktionen von einigen Aufgabenträgern der im Rahmen der Produktionsfirma geführten Hauptabteilung erledigt werden. Die gesamte Lohn- und Gehaltsabrechnung wird zweckmäßigerweise ebenfalls bei der entsprechenden Abteilung der Produktionsgesellschaft verbleiben. [1] Die Auszahlung der Löhne und Gehälter, deren Verbuchung usw. muß selbstverständlich durch die Vertriebsgesellschaft erfolgen. Die Organisationsform kann die Gliederung und Form der Abrechnung wesentlich beeinflussen; bei einem Vertrieb durch Vertreter kann z.B. durch das der Vertriebsabteilung angegliederte Vertreterbüro oft gleichzeitig die Provisionsabrechnung mit den Vertretern vorgenommen werden.

Durch die Trennung der Buchhaltung wird die Kontokorrentbuchhaltung für die Kunden auf die Vertriebsfirma verlagert, während sie für die Lieferantenkonten bei der Produktionsfirma verbleibt. Diese organisatorische Trennung hat nur geringe Bedeutung; sie kann allerdings die Abrechnung, Mahnung usw. der Kunden, die gleichzeitig Lieferanten sind, erschweren. Die

---

1) Im Grundplan von Krähe (Die Unternehmungsorganisation, Köln 1957) bilden die Lohn- und Gehaltsabrechnungen Unterabteilungen der Betriebsrechnung, die der Hauptabteilung Finanzen und Rechnungswesen untersteht.

Betriebsabrechnung verbleibt zweckmäßigerweise bei der Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsfirma ungeteilt bei der Produktionsfirma. Die notwendigen Kalkulationsunterlagen für die Kostenstelle Vertrieb kann diese durch eine entsprechend gegliederte Finanzbuchhaltung der Vertriebsfirma erhalten.

Abschließend kann man sagen, daß die organisatorischen Probleme der Betriebsspaltung in zahlreichen Fällen leichter zu lösen sind als es zunächst den Anschein hat. Wenn die Durchführung einer Betriebsspaltung eine tiefgreifende Umorganisation erforderlich machen sollte, so ist zu prüfen, ob die Umorganisation gegenüber der ursprünglichen Organisation zweckvoller ist, ob sie einer optimalen Organisation näher kommt, was durchaus der Fall sein kann. Wenn eine notwendige Umorganisation unzweckmäßig ist, so muß die Betriebsspaltung unterbleiben. In zahlreichen Fällen kann eine Betriebsspaltung praktisch ohne bedeutende Umorganisation vollzogen werden, nämlich durch die Zuordnung ungeteilter Abteilungen zu einer Unternehmung und durch die Doppelbeschäftigung von Aufgabenträgern. Diese Tatbestände wirken sich nicht in dem tatsächlichen Betriebsablauf aus, sondern schlagen sich nur im Rechnungswesen nieder. Je mehr die Betriebsspaltung sich der Unternehmungsspaltung nähert, desto mehr konzentriert sich das Problem der Aufspaltung auf die Trennung der Buchhaltung und der Finanzen.

V. DER MEHRAUFWAND DER BETRIEBSSPALTUNG

Der durch die Betriebsspaltung verursachte Mehraufwand kann nur sehr schwer berechnet werden. Er besteht nämlich im wesentlichen in zahlenmäßig nicht erfaßbaren innerbetrieblichen "Reibungsverlusten", die sich im allgemeinen nicht direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung niederschlagen. Wenn sich auch keine Anfwandssteigerung einstellt, so kann doch eine Leistungsminderung die unmittelbare Folge sein, wenn z. B. die Betriebsspaltung eine Arbeitsüberlastung der in leitenden Funktionen tätigen Aufgabenträger mit sich bringt. Eine unmittelbare Erhöhung des Aufwandes, z. B. durch die Einstellung eines zweiten Büroleiters infolge der Aufspaltung einer Verwaltungsabteilung oder durch die Anschaffung einer zweiten Buchungsmaschine infolge der Aufspaltung der Buchhaltung er-

folgt - wie wir im vorigen Kapitel gesehen haben - nicht. Hierfür stehen andere Wege zur Verfügung (z. B. Doppelbeschäftigung oder Vermietung), die an der bestehenden Organisation nur wenig ändern und ihren Niederschlag fast ausschließlich in der Buchhaltung finden. Ein gewisser zusätzlicher Arbeitsaufwand läßt sich dadurch nicht vermeiden, so muß - um bei dem Beispiel zu bleiben - eine doppelte Lohnberechnung und Auszahlung vorgenommen werden bzw. der Mietzins berechnet werden, die Zahlung von einer Unternehmung an die andere und deren zweimalige Verbuchung erfolgen. Die Abrechnung gemeinsamer Abteilungen, die Preisberechnung einer Unternehmung an die andere nebst der entsprechenden Verbuchung sowie manche Kleinigkeiten, wie doppelte Dienstanweisungen an aufgespaltene Abteilungen, Revision einer doppelten Zahl von Finanzkonten, deren Geschäftsvorfälle um die innerbetrieblichen Vorgänge vermehrt sind, die getrennte Aufstellung und Abstimmung der Bilanzen, die doppelte Abrechnung mit dem Finanzamt und den öffentlich-rechtlichen Körperschaften usw. verursachen stets eine gewisse Mehrarbeit für die betroffenen Aufgabenträger. Diese Mehrarbeit ist in der Regel nicht so umfangreich, daß die Einstellung zusätzlicher Arbeitskräfte erforderlich wird, diese Arbeiten können im allgemeinen von den bisherigen Aufgabenträgern ohne Schwierigkeiten zusätzlich erledigt werden.

In allen Fällen, in denen durch die Betriebsspaltung eine erhebliche Zunahme des Arbeitsanfalls für verschiedene Aufgabenträger erfolgt (z. B. durch umfangreiche Kostenabrechnungen und -erstattungen) ist zu erwägen, ob nicht eine zweckvollere Anpassung der Organisation an die Betriebsspaltung erfolgen kann - oder ob überhaupt die Betriebsspaltung die geeignete Form ist, die Zielsetzungen zu verwirklichen. Wenn eine Betriebsspaltung die Einstellung einer zusätzlichen Arbeitskraft oder etwa mehrerer Arbeitskräfte erforderlich macht, so wird ihre Zweckmäßigkeit damit bereits sehr in Frage gestellt. Die durch die Betriebsspaltung erzielbare Steuerersparnis ist per Saldo nicht so groß, daß daraus erhebliche Aufwandssteigerungen gedeckt werden könnten - abgesehen von der volkswirtschaftlich unerwünschten Tatsache, daß durch einen erhöhten Leistungsverzehr eine nur gleichbleibende Leistung erzeugt wird. Auch wenn keine zusätzlichen Arbeitseinstellungen erforderlich sind, muß der erhöhte Arbeitsaufwand, der sich nicht zahlenmäßig niederschlägt, vor der Durchführung einer Betriebsspaltung bedacht und überschlagen werden. Die Mehrbelastung der eigenen und der Arbeitskraft der Arbeitnehmer stellt einen Fak-

tor dar, der durch die Betriebsspaltung verursacht ist und aus deren Vorteilen getragen werden muß.

Neben einer sich zahlenmäßig nicht niederschlagenden Erhöhung des Arbeitsaufwandes tritt durch die doppelte Firmenführung ein geringfügiger Mehraufwand ein. So mögen sich z. B. die Handelskammerbeiträge, die Steuerberatungsgebühren erhöhen; einige Bürokosten für Stempel, Drucksachen, Firmenschild usw. fallen zusätzlich an oder erhöhen sich infolge der Betriebsspaltung geringfügig. Die Summe dieses Mehraufwandes ist jedoch sehr gering und mit einigen hundert D-Mark jährlich anzusetzen.

Der durch den Aufspaltungsvorgang, die Ausgliederung und Umgründung eines Betriebsteils anfallende (einmalige) Mehraufwand ist ebenfalls relativ gering. Es ergeben sich z. B. bei einer GmbH-Gründung mit einem Gesellschaftskapital von 100.000 DM etwa folgende Beträge:

Registereintragung (Kost 0)	rd.	DM	200,--
Notarielle Beurkundung (Kost 0)	"	"	400,--
Steuerberatung und Aufstellung der Gründungsbilanz	geschätzt	"	650,--
Nebenkosten, wie Bekanntmachung, Schreibgebühren u. dgl.	"	"	150,--
		Sa. DM	1.400,--

Wird die GmbH nur mit einem geringeren Kapital (beispielsweise dem Mindestkapital von DM 20.000,--) gegründet und der Rest als Gesellschafterdarlehn zur Verfügung gestellt, so vermindern sich die Register- und Notargebühren erheblich, u. U. um mehr als die Hälfte.

Die Abspaltung einer Personengesellschaft ist weniger kostspielig, die Notariatsgebühren können fortfallen (Ausnahme: Gründung in Verbindung mit einer Kapitalherabsetzung bei der Kapitalgesellschaft), ferner ist die Registereintragung erheblich billiger (DM 12,-- bis 360,--). Außerdem wird bei der Abspaltung einer Personengesellschaft in der Regel der in der Kapitalgesellschaft verbleibende Restbetrieb wegen der steuerlichen Belastung der Ausgliederung erheblich größer sein als der abgespaltene Teilbetrieb,

während im umgekehrten Fall der in die Form der Kapitalgesellschaft überführte Betriebsteil oft den Hauptbetrieb darstellt.

VI. DIE KAPITALAUSSTATTUNG DER AUFGESPALTENEN UNTERNEHMUNGEN

Das in der ursprünglichen Unternehmung investierte Gesamtkapital (Eigen- und Fremdkapital) muß in einem bestimmten Verhältnis auf die aufgespaltenen Unternehmungen verteilt werden. Nur bei kleineren Unternehmungen und übersichtlichen Verhältnissen wird sich diese Kapitalaufteilung unter Zuhilfenahme einer zeitnahen Bilanz auf dem Schätzungswege vornehmen lassen. Bei mittleren und größeren Unternehmungen ist für jede Unternehmung eine Kapitalbedarfsrechnung anzustellen.

Der Kapitalbedarf für das Anlagevermögen ergibt sich im wesentlichen aus den übernommenen Anlagewerten; die auf den Anlagewerten ruhenden Verbindlichkeiten sind ebenfalls zu übernehmen bzw. entsprechend aufzuteilen. (Dem Gläubiger gegenüber wirksam ist die Schuldübernahme nur, wenn dieser seine Genehmigung erteilt hat, § 415 Abs. 1 BGB; im Innenverhältnis und mit steuerlicher Wirkung ist eine Schuldübernahme ohne Zustimmung des Gläubigers möglich.) Bei den Kapitaldispositionen ist besonders darauf zu achten, ob wesentliche Teile des Anlagevermögens erneuerungsbedürftig sind; hierfür müssen entsprechende liquide Mittel bereitgestellt werden.

Die Berechnung des erforderlichen Umlaufvermögens fußt auf den beiden Größen: Täglicher Aufwand und Kapitalgebundenheit. Der tägliche Aufwand setzt sich zusammen aus dem Bedarf an Rohstoffen und den sonstigen anfallenden (direkten und indirekten) Kosten, er steht in unmittelbarer Abhängigkeit von der Kapazität bzw. dem Umsatz. Die Kapitalgebundenheit ergibt sich durch eine Addition der durchschnittlichen Produktions- und Lagerdauer und dem durchschnittlichen Debitorenziel. Durch Multiplikation des täglichen Aufwandes (in DM) mit der Kapitalgebundenheit (in Tagen) ergibt sich der Kapitalbedarf für das Umlaufvermögen. [1)]

---

1) Aus Beckmann, Die betriebswirtschaftliche Finanzierung, Stuttgart 1956, S. 17.

Beträgt z. B. bei einer Vertriebsgesellschaft der tägliche Aufwand - der sich zu DM 1.900,-- aus Warenbezügen und zu DM 100,-- aus Kosten zusammensetzen soll - insgesamt DM 2.000,--, die Lagerdauer durchschnittlich 30 und das Debitorenziel 45 Tage, so beträgt der Kapitalbedarf DM 2.000,-- mal 75 = DM 150.000,--. Durch Lieferantenkredit (Kreditgewährung durch die Produktionsgesellschaft) kann maximal DM 1.900,-- x 75 = DM 142.500,-- gedeckt werden; wenigstens in Höhe der vorzufinanzierenden Kosten in Höhe von DM 100,-- mal 75 = DM 7.500,-- müssen Barmittel vorhanden sein. Sind in den Wareneinkäufen z. B. 10 v. H. (DM 190,--) Bezüge von fremden Unternehmungen enthalten, so erhöhen sich die erforderlichen liquiden Mittel mindestens um die Lagerdauer dieser Waren (30 x DM 190,-- = DM 5.700,--); in der Regel wird es erforderlich sein, auch einen Teil der Kreditoren durch eigene liquide Mittel oder durch Darlehn der Produktionsgesellschaft abzudecken. In den folgenden Jahren kann die Vertriebsgesellschaft ihre angesammelten Gewinne zur Verkürzung der von der Produktionsgesellschaft gewährten Lieferantenkredite verwenden und dadurch indirekt die Mittel an die Produktionsgesellschaft zurückfließen lassen. Übersteigen im Verlaufe der Jahre die angesammelten Gewinne die Verpflichtungen an die Produktionsgesellschaft, so kann dies bei fehlender Möglichkeit zur Umsatzerweiterung eine Überfinanzierung auslösen.

Bei der Teil-Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft können die erforderlichen Kapitaldispositionen in der Regel ohne einschneidende steuerliche Belastung durchgeführt werden (vgl. Kap. D I). Die Kapitalgesellschaft wird in vielen Fällen nur mit dem erforderlichen Mindestkapital ausgestattet; weitere Beträge werden ihr in Form von Verbindlichkeiten (Darlehn, gestundeten Kaufpreisen) zur Verfügung gestellt. Die bei der Kapitalgesellschaft sich ansammelnden Gewinne werden zunächst - soweit sie von der Gesellschaft nicht benötigt werden - zur Bezahlung der übernommenen Wirtschaftsgüter, zur Tilgung der Gesellschafter-Darlehn, zur Verkürzung der Zahlungsfristen (z. B. bei der Abspaltung einer Vertriebs-GmbH) verwendet. Eine hohe Anfangskapitalausstattung würde hohe Beträge in der Kapitalgesellschaft binden, welche schwerlich an die Personengesellschaft bzw. an die Gesellschafter zurückfließen können.

Bei dem umgekehrten Fall, der Teil-Umgründung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, sind die Kapitaldispositionen durch die hohe

steuerliche Belastung des Umgründungsvorganges wesentlich schwieriger. Schwierig ist insbesondere, das für die Gründung der Personengesellschaft erforderliche Eigen-(Beteiligungs-)Kapital bereitzustellen. Den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft stehen in der Regel nur ihre Geschäftsführer-Gehälter zur Verfügung, welche im allgemeinen für außerbetriebliche Zwecke benötigt werden. Das Eigenkapital der Personengesellschaft muß deshalb niedrig gehalten werden, was z. B. durch einen Verkauf von Wirtschaftsgütern in Verbindung mit einer befristeten Stundung des Kaufpreises oder durch eine gleichzeitige Übernahme hoher mittel- und langfristiger Verbindlichkeiten möglich ist; die Tilgung der Verbindlichkeiten erfolgt aus den späteren Gewinnen. Bei der Herauslösung einer Personengesellschaft aus einer Kapitalgesellschaft können alle Kapitaldispositionen nur unter gleichzeitiger Berücksichtigung der daraus resultierenden steuerlichen Belastungen erfolgen (vgl. hierzu Kap. D II).

VII. ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE ZUR VERTRAGSGESTALTUNG

Die Durchführung der Betriebsspaltung erfordert eine Fülle von Gestaltungsvorgängen, welche einer vertraglichen Rechtsgrundlage bedürfen. So muß zunächst ein Gesellschaftsvertrag zur Gründung einer Kapital- bzw. Personengesellschaft geschlossen werden. Hieraus resultieren zahlreiche weitere Verträge, Schuldübernahmeverträge, Arbeits- und Anstellungsverträge, Lieferungs- und Abnahmeverträge, Kaufverträge, Darlehnsverträge, Miet- und Pachtverträge. Die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Beziehungen zwischen den aufgespaltenen Unternehmungen müssen in eindeutigen und klaren Verträgen geregelt werden.

Diese Verträge bedürfen in der Regel auch dann der Schriftform, wenn die Formvorschrift für den Einzelfall nicht gesetzlich vorgeschrieben ist. Durch eine schriftliche Fixierung werden häufig Unklarheiten beseitigt, welche zu späteren Unstimmigkeiten führen können. Die Folgen von vertraglichen Vereinbarungen lassen sich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht vollständig überblicken. Ferner verlangt die Finanzverwaltung von den Steuerpflichtigen einen eindeutigen Nachweis über den Abschluß und Inhalt von Verträgen; diese Nachweispflicht erfordert in der Regel eine

schriftliche Niederlegung des Vertragsinhaltes. Im RFH-Urteil vom 9. 5. 1944 [1] heißt es in bezug auf Vertragsabschlüsse zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern: "Der Senat hat schon oft die Forderung erhoben, daß zur Vermeidung abträglicher Folgerungen Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern eindeutig und nachweisbar getroffen sein müssen. Diese Forderung wird für die Regel nur bei schriftlichem Abschluß erfüllt sein." Der BFH hat in verschiedenen Urteilen diese Auffassung bestätigt. Er legt bei der Beurteilung von Verträgen, welche zwischen Gesellschaftern und den von ihnen beherrschten Gesellschaften und zwischen "personengleichen" Unternehmungen abgeschlossen werden, besonders strenge Maßstäbe an. Im Urteil vom 31. 7. 1956 [2] heißt es: "Die Beteiligten müssen gerade wegen der nahen Beziehungen ihre Verhältnisse für die Zwecke der Besteuerung klar und eindeutig regeln, um Mißbräuche auszuschließen. Schaffen sie keine klare Regelung, so müssen sie in Kauf nehmen, daß die Finanzbehörde diesen Umstand gegen sie verwertet. Dieser Rechtsgedanke ist schon mehrfach ausgesprochen worden."

Eindeutige und klare Verträge sind ferner für den Fall des Konkurses einer Unternehmung von besonderer Bedeutung. Es kommt darauf an, daß die vertraglichen Abmachungen so getroffen werden, daß der anderen Unternehmung die Fortführung ihres Betriebes ermöglicht wird. Wenn z. B. ein Pacht- oder Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, so gelten die gesetzlichen, relativ kurzen Kündigungsfristen (§ 565 bzw. 595 BGB). Der Konkursverwalter der verpachtenden Unternehmung kann die verpachteten Wirtschaftsgüter von der pachtenden Unternehmung kurzfristig zurückverlangen und dadurch unter Umständen auch die Existenz dieser Unternehmung gefährden. Wenn die Pachtdauer dagegen vertraglich auf einen längeren Zeitraum festgelegt worden ist, so steht dem Konkursverwalter nur bei Grundstücken (§ 21 Abs. 3 KO) ein außerordentliches Kündigungsrecht zu. Die Grundsätze sind auch bei anderen Verträgen, z. B. Darlehnsverträgen, zu beachten (vgl. Kap. F und G).

---

1) RStBl 1944, S. 539.

2) BStBl 1956, S. 288.

Durch eine zweckvolle ehe- und familienrechtliche Vertragsgestaltung kann das außerbetriebliche Haftungsvermögen persönlich haftender Gesellschafter erheblich verringert werden. Besonders die Anteile an der Kapitalgesellschaft sowie privates Grund- und Barvermögen werden von den persönlich haftenden Gesellschaftern häufig an nahe Angehörige übertragen. Den Gläubigern der Personengesellschaft wird dadurch der Zugriff auf die GmbH-Anteile verwehrt; bei einem Konkurs der Personengesellschaft bleibt die Kapitalgesellschaft den Eigentümern erhalten.

C. DIE STEUERLICHE ANERKENNUNG DER BETRIEBSSPALTUNG

Der horizontalen und vertikalen Betriebsspaltung kann nach der gegenwärtigen Rechtsauffassung die steuerliche Anerkennung nicht versagt werden. Wenngleich eine höchstrichterliche Rechtsprechung hierüber nicht vorliegt, so kann aus den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen, insbesondere aus den zur Betriebsaufspaltung in Besitz- und Betriebsfirma und zur Familiengesellschaft ergangenen Urteilen, dieser Schluß gezogen werden. Da die Frage der steuerlichen Anerkennung der Doppelgesellschaften im Schrifttum eingehend erörtert worden ist, sollen hier nur einige kurze Ausführungen gemacht werden.

Der RFH hat die Betriebsaufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft in den Urteilen vom 14. 3. 1933 [1], vom 21. 3. 1944 [2] und vom 16. 11. 1944 [3] grundsätzlich anerkannt; der OFH hat im Urteil vom 7. 5. 1947 [4] die Aufspaltung ebenfalls anerkannt, wobei er die vom RFH (U. v. 16. 11. 1944) entwickelte "Luftkonstruktion" eines Konzerns verworfen hat. In dem - allerdings durch die nachfolgende Rechtsprechung überholten - Urteil vom 4. 12. 1940 [5] hat der RFH der Betriebsspaltung die steuerliche Anerkennung versagt und eine im Sinne des § 1 Abs. 3, sowie § 6 StAnpG "unzulässige Teilung der Betriebseinheit" angenommen. In dem Urteil heißt es: "Ist die Teilung daher keine durch den Betrieb notwendige und sachliche, sondern vorwiegend durch die persönlichen Belange bedingt und ist durch die Zerreißung der Gewinne und Teilung der Vermögensbestände die Möglichkeit unzulässiger Steuerersparungen gegeben, so kann die steuerliche Anerkennung der Betriebsteilung versagt werden."

---

1) RStBl 1933, S. 1291.

2) RStBl 1944, S. 396.

3) RStBl 1945, S. 34.

4) Bd. 54, S. 208.

5) RStBl 1941, S. 26.

Der BFH hat mit dem Urteil vom 22. 8. 1951 [1] diese Auffassung vollständig aufgegeben, nachdem schon der OFH im Urteil vom 7. 5. 1947 [2] die Betriebsspaltung ausdrücklich anerkannt hatte. Das Urteil des BFH ist zur Frage der steuerlichen Anerkennung einer Familiengesellschaft ergangen, es ist aber darüber hinaus von allgemeiner Bedeutung. In dem Urteil heißt es: "Das Vorliegen einer OHG oder einer KG wird bürgerlichrechtlich und damit auch steuerrechtlich nicht dadurch berührt, daß außerbetriebliche Gründe, so z. B. die Sicherstellung von Familienangehörigen, die Veranlassung für die Bildung der Personalgesellschaft gegeben haben. Es kann auch nicht als Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden, wenn ein Steuerpflichtiger zur Ersparung von Steuern die für ihn günstigste Rechtsform wählt. ... Unabhängig von dieser Frage ist zu entscheiden, ob die Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen ist."

Nach dem gegenwärtigen Stand der Rechtsauffassung kann die Aufspaltung einer Unternehmung nicht als das Beschreiten eines ungewöhnlichen Weges angesehen werden. Die Rechtsprechung hat die Gründung einer GmbH & Co., die stille Beteiligung der Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft, die Betriebsaufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft nicht als ungewöhnlich angesehen. Nach einer Zeit starker Betonung - vielleicht einer Überbetonung - der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch den RFH [3] hat der BFH in den letzten Jahren der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung eine größere Bedeutung beigemessen. Die Aufspaltung einer Unternehmung mit mehreren selbständigen Betrieben in mehrere Unternehmungen mit je einem Betrieb kann steuerlich nicht beanstandet werden. Prinzipiell kann die Aufspaltung einer Unternehmung mit einem Betrieb in zwei Unternehmungen mit je einem Betrieb ebenfalls nicht beanstandet werden - vorausgesetzt, daß die Aufspaltung des Betriebes wirtschaftlich durchführbar ist und tatsächlich durchgeführt wird.

---

1) BStBl 1951, S. 181.

2) Bd. 54, S. 208.

3) z.B. RFH-Urteil vom 29. 4. 1942, RStBl 1942, S. 497.

Die bei einer horizontalen oder vertikalen Betriebsspaltung in der Regel bestehenden organisatorischen oder wirtschaftlichen Verflechtungen schließen die steuerliche Anerkennung nicht aus. Auch wenn sich wirtschaftlich gesehen nichts wesentliches geändert hat und vor allem nach wie vor eine einheitliche Leitung des Betriebes besteht, so kann nach neuerer Rechtsauffassung (entgegen der Auffassung des RFH im Urteil vom 4.12.1940 [1]) die tatsächliche und rechtliche Gestaltung steuerlich nicht unbeachtet bleiben. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist, daß die Betriebsaufspaltung auch nach außen in Erscheinung tritt, insbesondere durch eine getrennte Firmierung. Ferner muß selbstverständlich die Betriebsaufspaltung ernstlich gewollt und, wie gesagt, tatsächlich durchgeführt werden, also in einer getrennten Buchhaltung, in getrennten Finanzen, in einer organisatorischen Trennung, einer angemessenen Kostenverrechnung usw. in Erscheinung treten. Nur wenn sich nach dem "Gesamtbild der Verhältnisse" ergibt, daß die Betriebsspaltung nicht vollzogen und offenbar nicht ernstlich gewollt ist, dann kann der "Betriebsspaltung" die steuerliche Anerkennung versagt werden. Eine unangemessene Gestaltung auf einem Teilgebiet, z. B. ein zu hoher Zins bei der Verpachtung von Anlagegütern, führt dagegen in der Regel nicht zu einer Ablehnung der Betriebsspaltung, sondern nur zu einer Nichtanerkennung dieser besonderen Rechtsgestaltung. Eine steuerliche Ablehnung der Betriebsspaltung wird sich in der Regel nicht mit § 6 StAnpG, sondern nur mit § 5 StAnpG (Scheingeschäft) begründen lassen. Die Aufteilung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft, eine Unterart der vertikalen Betriebsspaltung, hat die Finanzverwaltung ausdrücklich anerkannt. [2]

---

1) RStBl 1941, S. 26.

2) EStR 1958, Abschn. 137 Abs. 2.

D. DIE STEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DER AUSGLIEDERUNG UND UMGRÜNDUNG EINES BETRIEBSTEILS

I. STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN, WENN DER AUFZUSPALTENDE BETRIEB IN DER RECHTSFORM EINER PERSONENGESELLSCHAFT GEFÜHRT WIRD

Die Ausgliederung und nachfolgende Umgründung eines Betriebsteils kann nicht ohne Rücksicht auf die steuerlichen Belastungen des Umgründungsprozesses erfolgen. Die Steuern stellen den Hauptteil der Kosten des Umgründungsvorganges dar. Man muß darauf bedacht sein, unter den verschiedenen Formen der Betriebsausgliederung (Entnahme, Verkauf, Verpachtung) diejenige auszuwählen, welche die geringste steuerliche Gesamtbelastung mit sich bringt. Hierbei ist nicht nur die steuerliche Belastung des Ausgliederungsvorganges, sondern auch die aus einer besonderen Form der Ausgliederung (z. B. Verpachtung) resultierende spätere steuerliche Belastung (z. B. Umsatzsteuerpflicht der Pachteinnahmen) zu beachten.

Wenn der ursprüngliche Betrieb in Form einer Kapitalgesellschaft geführt wird, so kann auch eine teilweise Umgründung u. U. an der hohen steuerlichen Belastung scheitern. Bei dem umgekehrten Fall der teilweisen Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft bleibt die Belastung durch Umgründungssteuern meist in erträglichen Grenzen.

1. Einkommensteuer

Nach den vom RFH [1] entwickelten Grundsätzen können bekanntlich die Buchwerte bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen fortgeführt werden. Dadurch wird die Entstehung eines Veräußerungsgewinnes vermieden, welcher in der Regel zu einer erheblichen einkommensteuerlichen Belastung der Gesell-

---

1) Urteil vom 9. 5. 1933, RStBl 1933, S. 999;
Urteil vom 12. 4. 1934, RStBl 1934, S. 838.

schafter führt. Wesentliche Voraussetzungen sind, daß die Kapitalgesellschaft die Buchwerte der Schlußbilanz der Personengesellschaft übernimmt, sowie daß der bzw. die Einbringer die Kapitalgesellschaft nach der Einbringung beherrschen. [1)]

Die Gesellschafter der einbringenden Personengesellschaft erwerben die Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft in Höhe ihrer buchmäßigen Kapitalanteile in der Schlußbilanz der Personengesellschaft. Wenn eine andere Beteiligung der Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft beabsichtigt ist, als sich hiernach ergibt (wenn z. B. nicht alle Gesellschafter der Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft beteiligt werden sollen), so werden die entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zweckmäßigerweise unmittelbar vor dem Abschluß des Umgründungsvertrages durchgeführt; die Umgründung kann anschließend nach den oben dargestellten Grundsätzen erfolgen.

Ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziff. 1 EStG liegt dann vor, wenn es sich um die Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebes oder eines T e i l b e t r i e b e s handelt. Nur in diesen Fällen kann ein Veräußerungsgewinn bei fortgeführten Buchwerten als nichtrealisiert angesehen werden; bei der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter können - auch wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten veräußert werden - die Buchwerte niemals fortgeführt werden, d. h. in diesen Fällen sind durch den Ansatz zum Teilwert die stillen Reserven aufzulösen.

Der Begriff des T e i l b e t r i e b e s ist in der Rechtsprechung in verschiedenen Urteilen näher umschrieben worden. Im RFH-Urteil vom 13. 5. 1931 [2)] heißt es: "Der Begriff Teil des Gewerbebetriebes in § 30 (jetzt § 16 Abs. 1 Ziff. 1 u n d 2 EStG) ist nicht gleichbedeutend mit einem Teil des Betriebsvermögens ... Gemeint ist hier ... eine Teilung des Unter-

---

1) RFH-Urteil vom 9. 5. 1933, RStBl 1933 S. 999. In dem Gutachten des BFH vom 16. 12. 1958 (BStBl 1959 S. 30) zur Frage der Gewinnrealisierung beim Tausch von Anteilsrechten wird dieses RFH-Urteil vom Senat ausdrücklich gebilligt; eine Übertragung der Grundsätze des Urteils auf die Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Kapitalgesellschaft wird jedoch abgelehnt.

2) RStBl 1931 S. 490

nehmens in mehrere selbständige gewerbliche Einzelorganismen, die als solche wie selbständige Abteilungen des Unternehmens als selbständiger Gewerbebetrieb lebensfähig sind und als solche aufrechterhalten werden können." Im Urteil vom 1. 12. 1937 [1] wird der Teilbetrieb wie folgt umschrieben: "Ein Teilbetrieb im Sinne des Veräußerungsgewinnes liegt nur dann vor, wenn der herausgenommene Teil des Betriebes für sich genommen einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Organismus darstellt, ..."

Das Finanzgericht Karlsruhe hat im (rechtskräftig gewordenen) Urteil vom 5. 6. 1956 [2] zur Frage des Teilbetriebes erneut Stellung genommen. Dem Urteil liegt die Veräußerung bestimmter Grundstücke einer Grundstücksgesellschaft (OHG) an eine Vertriebsgesellschaft (GmbH) zugrunde; die OHG hatte vor der Veräußerung an die GmbH Wohnzwecken dienende und für Produktionszwecke genutzte Grundstücke vermietet bzw. verpachtet. Die Veräußerung der Wohnzwecken dienenden Grundstücke an die Vertriebs-GmbH hat das Finanzgericht als Veräußerung eines Teilbetriebes angesehen, weil es sich dabei um einen "organisatorisch mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teilbetrieb eines Unternehmens" handelte und die "Teilbetriebe in der Hand des bisherigen Eigentümers verschiedenen Zielsetzungen gedient" hätten. Die verschiedenen Zielsetzungen sind im vorliegenden Fall im Hinblick auf die verschiedenen Arten der Verpachtung, nämlich der Verpachtung eines Wohnkomplexes und von fabrikatorisch genutzten Grundstücken zu verstehen. [3] Das Finanzgericht erläutert den sehr unbestimmten Begriff der "verschiedenen Zielsetzungen" nicht näher. [4] Aus dem Sinnzusammenhang, in welchen der Begriff gebraucht wird, ergibt sich, daß unter verschiedenen Zielsetzungen eine gewisse Differenziertheit der Betriebszwecke (ein "mehrseitiger" Betrieb [5])

---

1) RStBl 1938 S. 108

2) EFG 1956 S. 311

3) vgl. auch Boeker, Der Betriebs-Berater, 1956 S. 957

4) Mit dem Begriff der "verschiedenen Zielsetzungen" läßt sich keine rechte Vorstellung verbinden; häufig wird unter Zielsetzung einer Handelsgesellschaft die Gewinnerziehungsabsicht verstanden.

5) Oermann-Meuschel, Einkommensteuer, Stuttgart 1958, S. 164; auch Boeker, Betriebs-Berater, 1956 S. 955

zu verstehen ist. Man wird m. E. dann von verschiedenen Zielsetzungen sprechen können, wenn der "Gegenstand des Unternehmens" (im handelsrechtlichen Sinne) so umfassend ist, daß er in sinnvoller Weise auf Teilbetriebe aufgeteilt werden kann. Diese Voraussetzungen liegen bei der horizontalen Betriebsspaltung in aller Regel vor (vgl. hierzu Kap. B I Begriffsbestimmung der Betriebsspaltung).

Bei der vertikalen Betriebsspaltung ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 16 EStG im Einzelfall besonders zu prüfen. Bei der Betriebsaufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs kann die Veräußerung eines Teilbetriebes gegeben sein, wenn dieser "einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Organismus" darstellt. [1] Die Abhängigkeit der Lebensfähigkeit der aufgespaltenen Betriebe von ihrem gegenseitigen engen Zusammenwirken schließt nicht aus, daß es sich bei den Teilbetrieben um selbständige Organismen handelt. Bei der Aufspaltung einer Spinnweberei zum Beispiel wird man die Anwendbarkeit des § 16 EStG bejahen müssen. Dieser Auffassung ist auch Blümich-Falk [2]: "Veräußerung eines Teilbetriebes liegt hiernach z. B. vor, wenn ein Betrieb in mehrere selbständige Unternehmen aufgeteilt und ein solcher Teil veräußert wird. Es kommen hier hauptsächlich in Betracht ..., der Verkauf eines von mehreren örtlich getrennten Herstellungsbetrieben, z. B. Verkauf einer Spinnerei von einem Unternehmen, das bisher Spinnerei und Weberei gleichzeitig betrieb." Bei einer Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft ist zu unterscheiden, ob eine Veräußerung (Umgründung) der Vertriebs- oder der Produktionsabteilung vorliegt. Die Veräußerung (Umgründung) der Produktionsabteilung stellt m. E. eine Veräußerung im Sinne des § 16 EStG dar, wenn die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens (Firma, Fabrikgrundstück, die Lagervorräte und das Inventar) [3] zusammen übertragen werden. Im Urteil vom 19. 5. 1932 [4] hat der RFH die Veräußerung eines Gewerbe-

---

1) RFH-Urteil vom 1. 12. 1937, RStBl 1938 S. 108
2) Einkommensteuergesetz, Berlin u. Frankfurt 1951, § 16 Anm. 3b
3) Herrmann-Heuer Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Köln, § 16 Anm. 18 - 20
4) RStBl 1932 S. 1021

betriebes (Buchhandlung) angenommen, obwohl nur die Lagervorräte und das Inventar ohne die sonstigen Aktiven und Passiven (einschl. Wohn- und Betriebsgrundstück) veräußert wurden. Bei entsprechender Anwendung dieser Grundsätze auf die Abspaltung einer Produktionsabteilung dürfte eine Betriebsveräußerung anzunehmen sein, wenn die Wirtschaftsgüter, welche die wesentliche Grundlage der Produktionsgesellschaft bilden, dieser zusammen übertragen werden. Wenn allerdings hiervon wesentliche Teile herausgenommen werden, z. B. um sie der umzugründenden Gesellschaft pachtweise zu überlassen, so wird das Vorliegen einer Betriebsveräußerung im Sinne des § 16 EStG in der Regel zu verneinen sein. Bei der Veräußerung (Umgründung) einer Vertriebsabteilung werden zweifellos nicht die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens veräußert. Die Veräußerung eines Teilbetriebes kann ebenfalls nicht angenommen werden, da die Vertriebsabteilung m. E. keinen selbständigen Organismus darstellt. Die erforderliche "gewisse Selbständigkeit des veräußerten Teils im Aufbau des Unternehmens" [1] besteht nicht, da die Vertriebsabteilung zwangsläufig in den Betrieb fest eingegliedert ist und mit den übrigen Abteilungen ein organisches Ganzes bildet. Offenbar liegen auch die verschiedenen Zielsetzungen im Sinne des oben angeführten FG-Urteils nicht vor. Allerdings werden die Vertriebsgesellschaften häufig in Form von Bargründungen errichtet, so daß der Nichtanwendbarkeit des § 16 EStG keine übermäßige Bedeutung beizumessen ist.

Wenn es zweifelhaft ist, ob die erforderliche "gewisse" Selbständigkeit des umzugründenden Teilbetriebes im Rahmen des einheitlichen Unternehmens vorliegt, so empfiehlt es sich, den Teilbetrieb v o r der Umgründung mit der erforderlichen Selbständigkeit auszustatten. Die vorzeitige Umorganisation erhöht die Kosten der Ausgliederung nicht, weil die neugeschaffene Organisation auf den umzugründenden Betrieb übertragen wird. Die steuerlichen Konsequenzen müssen m. E. aus der neugestalteten Organisation gezogen werden, weil es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleiben muß, die Lebensfähigkeit des auszugliedernden Betriebes zunächst im Rahmen der bestehenden Unternehmung unter Beweis zu stellen.

---

1) RFH-Urteil vom 1. 12. 1937, RStBl 1938 S. 108; zitiert Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Berlin und Frankfurt 1951, § 16, Anm. 3b.

Eine restlose Auflösung der stillen Reserven durch einen Bilanzansatz sämtlicher Wirtschaftsgüter zum Teilwert führt zu einer Versteuerung des Veräußerungsgewinnes nach § 16 EStG. Entsteht bei einer späteren Veräußerung der Anteile wiederum ein Veräußerungsgewinn, so erfolgt dessen Versteuerung bekanntlich nach § 17 EStG. Werden die stillen Reserven bei der Umwandlung nicht aufgelöst und die Buchwerte unverändert fortgeführt, so hat nach der überwiegenden Meinung eine Versteuerung auch eines später anfallenden Veräußerungsgewinnes aus einem Verkauf der Anteile nach § 16 EStG zu erfolgen. Diese Ansicht stützt sich auf die Gedankengänge des RFH, daß die Veräußerung nicht bereits bei der Umwandlung und unveränderten Fortführung des Betriebes, sondern erst bei Veräußerung der eingetauschten Anteile bewirkt wird. Man wird sich meiner Meinung nach dieser Auffassung nicht verschließen können, ohne gleichzeitig - bei der Annahme einer Veräußerung im Zeitpunkt der Umwandlung - die Möglichkeit einer Fortführung der Buchwerte aufzugeben (anderer Ansicht ist Theis [1]). Die Versteuerung des nachträglich anfallenden Veräußerungsgewinnes nach § 16 ist jedoch nicht unbedenklich. Bei einem späteren Verkauf können die Werte der Anteile infolge der inzwischen thesaurierten Gewinne so gestiegen sein, daß die an der Wertsteigerung beteiligten stillen Reserven hierzu in keinem Verhältnis stehen, d.h. wirtschaftlich betrachtet müßte eine Aufteilung und eine anteilige Besteuerung nach § 16 und 17 EStG bzw. der gesamte Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG besteuert werden. Da u. U. eine Besteuerung nach § 17 EStG günstiger ist (ausgenommen, es entsteht ein Veräußerungsverlust), weil sie unter bestimmten Voraussetzungen vermieden werden kann, wird man sich bereits bei der Ausgliederung der Kapitalgesellschaft die Frage vorzulegen haben, ob nicht die stillen Reserven schon bei der Umwandlung aufgelöst werden sollen.

Wenn die aufgelösten stillen Reserven die Freigrenze von DM 10.000,-- bzw. bei einem Teilbetrieb den entsprechenden Teil von DM 10.000,-- nicht übersteigen, so bleibt ein Veräußerungsgewinn steuerfrei. Die Auflösung der stillen Reserven des abnutzbaren Anlagevermögens bietet eine

---

1) Der Betrieb 1954 S. 852; Thiel (Der Betrieb 1958 S. 1281) ist der Auffassung, daß eine Umgründung nicht als Tauschvorgang, sondern als Einlage bzw. Entnahme von Sachwerten anzusehen ist.

erneute Abschreibungsmöglichkeit, ohne vorher eine Einkommensteuerpflicht auszulösen. Übersteigen die gesamten stillen Reserven den entsprechenden Anteil von DM 10.000,-- - eine Teilauflösung stiller Reserven ist nicht steuerbegünstigt -, so unterliegt der gesamte bei der Auflösung entstehende Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer, und zwar (auf Antrag) dem ermäßigten Steuersatz des § 34 EStG.

Die Steuerbegünstigung des § 34 EStG kann in manchen Fällen eine sofortige Gewinnrealisierung auch dann lohnend machen, wenn die Freigrenze überschritten wird. Der Körperschaftsteuersatz [1] beträgt für personenbezogene Körperschaften [2] im Sinne des § 19 Abs. 1 Ziff. 2 KStG bei einem Einkommen von über 50.000 DM 49 v. H., der nach § 34 EStG anzuwendende Einkommensteuersatz beträgt maximal 30 v. H. [3], so daß - ohne Berücksichtigung des Zinsausfalls - durch die erneute Abschreibungsmöglichkeit eine Steuerersparnis von mindestens 19 v. H. erzielt wird. Unter Berücksichtigung einer Kirchensteuer in Höhe von 3 v. H. ermäßigt sich die Ersparnis auf 16 v. H. Es ist allerdings zu beachten, daß die Kirchensteuer bei der Ermittlung des Einkommens abzugsfähig ist, also die Einkommensteuer mindert. Die Effektivbelastung bei einer durchschnittlichen Einkommensteuer in Höhe von 50 v. H. beträgt somit ebenfalls nur 50 v. H., so daß die (reale) Gesamtersparnis etwa 17,5 v. H. beträgt. Hierzu kommt eine Ersparnis an Gewerbeertragsteuer, da der Veräußerungsgewinn gewerbesteuerfrei ist. Die Gewerbesteuerbelastung der Körperschaft schwankt mit der Höhe der gemeindlichen Hebesätze und beträgt bei 250 v. H. Zuschlag 12,5 v. H. des Gewinnes. Die Nettoersparnis - unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Körperschaftsteuer - beträgt dann rd. 6 v. H., so daß die gesamte Steuerersparnis mindestens 17,5 + 6 = 23,5 v. H. beträgt.

---

1) Körperschaftsteuergesetz (1958) i.d.F. vom 18. 11. 1958

2) Einzelheiten siehe Kap. E I Abschn. 1a. Allen Berechnungen liegen die Tarife für personenbezogene Kapitalgesellschaften mit einem Einkommen von über 50.000 DM zugrunde.

3) Einkommensteuergesetz (1958) i.d.F. vom 23. 9. 1958

Bei Berücksichtigung einer üblichen Verzinsung ist die sofortige Gewinnrealisierung nur lohnend, wenn die Abschreibung der heraufgesetzten Buchwerte kurzfristig erfolgen kann. Das ist der Fall, wenn es sich bei den übertragenen Wirtschaftsgütern überwiegend um Anlagevermögen mit einer geringen Restlebensdauer, geringwertige Wirtschaftsgüter und Vorratsvermögen handelt. Bei einem angenommenen Zinssatz von 9 v. H. ergibt sich - unter der fiktiven Voraussetzung, daß die Abschlußzahlung sofort geleitet wird und die Vorauszahlungen bereits zu Beginn des ersten Jahres entsprechend herabgesetzt sind - folgendes Bild:

1. Die Abschreibung der Buchwerterhöhung verteilt sich auf 3 Jahre; der Zinsausfall beträgt im ersten Jahr 6 v. H., im zweiten Jahr 3 v. H. und im 3. Jahr 0 v. H., insgesamt also 9 v. H.

2. Die Abschreibung verteilt sich auf 5 Jahre, der Zinsausfall beträgt insgesamt (7,2 + 5,4 + 3,6 + 1,8 + 0,0) 18 v. H.

Aus den Berechnungen ergibt sich, daß eine sofortige Gewinnrealisierung bei einer Umwandlung durchaus nicht immer zu steuerlichen Nachteilen führt, allerdings bei einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals und einer mittelfristigen Abschreibungsmöglichkeit nur geringe steuerliche Vorteile mit sich bringt.

Wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft kein notwendiges Betriebsvermögen darstellen, besteht die Möglichkeit, die Anteile in das Privatvermögen einzubringen (auch noch n a c h der Umwandlung), so daß eine Gewerbekapitalsteuer hierauf nicht entfällt und bei einer späteren Veräußerung § 17 EStG zum Zuge kommt. - Voraussetzung zur sofortigen Gewinnrealisierung ist, daß die Unternehmung über genügend liquide Mittel verfügt, um die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer zahlen zu können.

Bei der Umwandlung eines Betriebsteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten braucht nicht die gesamte Gegenleistung in Gesellschaftsrechten zu bestehen. Da aus der Kapitalgesellschaft die Gewinne ohne doppelte steuerliche Belastung nicht übertragen werden können, ist es zweckmäßig, der Gesellschaft einen Teil des Kapitals in Darlehnsform zu überlassen. Es kann unter Umständen genügen, wenn die

gesetzliche Mindesteinlage geleistet wird und die Restforderung der Gesellschaft als Darlehn solange belassen wird, bis sie aus den angesammelten Gewinnen zurückgezahlt werden kann. Eine verdeckte Kapitalzuführung (im ertragsteuerlichen Sinne) kann bei einer entsprechenden Vertragsgestaltung (fester und angemessener Zins, Vereinbarungen über Fälligkeit und Sicherheiten) und bei einem angemessenen Verhältnis zwischen der Höhe des Stammkapitals und der Höhe der Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht angenommen werden. Den Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, in welcher Form sie ihrem Unternehmen die für die Führung des Betriebes erforderlichen Mittel zuführen. [1] Die Vertragsfreiheit findet nur im Mißbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten ihre Grenze [2]; der RFH hat in verschiedenen Urteilen betont, daß zur Annahme einer verdeckten Kapitalzuführung von besonders strengen Voraussetzungen auszugehen ist. [3] Ein Ersatz von Eigenkapital durch Gesellschafterdarlehn führt nach den vom RFH und BFH entwickelten Grundsätzen nur dann zu einer verdeckten Kapitalzuführung, wenn "nach den Umständen des Falles eine andere als die von den Gesellschaftern gewählte Form zwingend war." [4] Der BFH hat in einem zur Einheitsbewertung ergangenen Urteil vom 15. 5. 1953 [5] die Kapitalzuführung in Form von Eigen-(Beteiligungs-)Kapital als objektiv zwingend angesehen, wenn kein unbeteiligter Dritter der Gesellschaft das Darlehn zur Verfügung gestellt hätte. Wenn verdecktes Stammkapital vorliegt, so erfolgt eine doppelte steuerliche Belastung der Zinsen; die Rückzahlung des "Darlehns" kann nicht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden. [6]

Gesellschaftsteuer hingegen wird in der Regel durch die Darlehnsgewährung nicht erspart werden, da nach § 3 Abs. 1 und 3 KVStG Gesellschafterdarlehn, die geeignet sind, eine Kapitalzuführung zu ersetzen, der Gesellschaftsteuer unterliegen. Gegenüber einer späteren Kapitalherabsetzung bietet eine Rückzahlung des Darlehns den Vorteil, daß sie nicht als verdeckte

---

1) Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Köln, KSt § 6, Anm. 51
2) vgl. hierzu RFH-Urteil vom 30. 8. 1938, RStBl 1938 S. 901
3) ausführlich: Urteil vom 19. 9. 1933, Bd. 34 S. 194
4) BFH-Urteil vom 20. 3. 1956, BStBl. 1956 S. 179
5) BStBl 1953 S. 208
6) Boettcher, StbJ. 1950 S. 122/123

Gewinnausschüttung angesehen werden kann. Der RFH hat in verschiedenen höchst umstrittenen Urteilen [1] eine Kapitalherabsetzung als Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG angesehen und als Gewinnausschüttung behandelt, wenn entsprechend hohe Rücklagen vorhanden waren.

Eine weitere Möglichkeit der Betriebsausgliederung bildet die Verpachtung eines Betriebsteils an eine Kapitalgesellschaft. Hierdurch wird eine Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer nicht ausgelöst, u. U. Gesellschaftsteuer. (Näheres über die Verpachtung siehe Abschn. II).

2. Gewerbesteuer

Wenn die stillen Reserven im Verlaufe des Ausgliederungsvorganges bei dem in eine Kapitalgesellschaft umgegründeten Betriebsteil aufgelöst werden, so entsteht hierdurch keine Gewerbesteuerpflicht, sofern die Voraussetzungen für einen steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn erfüllt sind. Bei der Umwandlung des gesamten Betriebes in eine Kapitalgesellschaft fällt regelmäßig deshalb keine Gewerbesteuer an, weil die Gewerbesteuer als Sachsteuer an einen bestehenden Gewerbe betrieb anknüpft. Bei der Umwandlung eines Teilbetriebes wird nach allgemeiner Auffassung ebenfalls keine Gewerbesteuerpflicht ausgelöst, weil der § 16 EStG in seiner Gesamtheit mit dem Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer nicht vereinbar ist und daher für die Gewerbesteuer keine Anwendung findet. Der RFH hat in seinem Urteil vom 21. 5. 1940 [2] und vom 4.12.1940 [3] den § 16 Abs. 1 EStG als für die Gewerbesteuer nicht anwendbar angesehen; die entsprechende Vorschrift findet sich in den Gewerbesteuer-Richtlinien. [4]

---

1) z. B. Urteil vom 27. 3. 1935, RStBl 1935 S. 650; Urteil vom 26.8.1936, RStBl 1936 S. 998
2) RStBl 1940 S. 667
3) RStBl 1941 S. 291
4) GewStR 1956 Abschn. 40, Abs. 1 Ziff. 1

3. Umsatzsteuer

Nach früherer Rechtsprechung [1] war bei der Teil-Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu unterscheiden, ob die Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft in das Betriebsvermögen der Rest-Personengesellschaft oder in das Privatvermögen der Gesellschafter überführt wurden. Ein einmaliger Übergang des Betriebsvermögens (Einbringen in die neue Gesellschaft), der nach § 4 Ziff. 9 UStG umsatzsteuerfrei ist, wurde nur dann angenommen, wenn die verbliebene Personengesellschaft selbst Gesellschafterin wurde. Wenn nicht die Gesellschaft selbst, sondern die Gesellschafter die Anteile an der Kapitalgesellschaft übernahmen, so wurden zwei Veräußerungsgeschäfte unterstellt, einmal die Lösung des Gesellschaftsvermögens aus der Gesamthandbindung und die Übertragung auf die Gesellschafter und zum anderen die Einbringung des Bruchteilseigentums in die Kapitalgesellschaft durch die Gesellschafter. Der erste Vorgang unterlag der Umsatzsteuer; der zweite Vorgang ist nach § 4 Ziff. 9 von der Umsatzsteuer befreit.

Im Urteil vom 20. 2. 1958 [2] hat der BFH diese Auffassung aufgegeben. Der Senat ist zu der Auffassung gelangt, "daß sich der Übergang des Vermögens von einer Gesamthandsgemeinschaft auf eine juristische Person auch in anderer Weise vollziehen kann und daß eine Übertragung des Gesellschaftsvermögens auf die einzelnen Gesellschafter oft gerade nicht dem wirklichen Willen der Vertragschließenden entsprechen wird." [3] Der BFH stützt sich hierbei auf einen Aufsatz von Hueck [4], in welchem mehrere (handelsrechtliche) Möglichkeiten der Vermögensübertragung von einer Gesamthand auf eine juristische Person aufgezeigt werden, bei denen eine Entstehung von Bruchteilseigentum vermieden wird. Der wirtschaftlich einfachste und von den Gesellschaftern in den meisten Fällen wohl gewollte Weg ist die Übertragung des (ungeteilten) Gesamthandvermögens auf die juristische Person zugunsten der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft. [5] Es liegt somit nur

---

1) Vgl. u.a. BFH-Urteil vom 27. 11. 1952, BStBl 1953 S. 44
2) BStBl 1958 S. 271
3) a.a.O.
4) StuW 1953 Sp. 315 ff.
5) Boettcher, StuW 1953 Sp. 324

ein einmaliger Vermögensübergang vor, welcher nach § 4 Ziff. 9 UStG umsatzsteuerfrei ist. Umsatzsteuer dürfte die Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft in Zukunft nur dann auslösen, wenn eine Veräußerung des Gesamthandvermögens an die Gesellschafter ausdrücklich vereinbart wird oder aus den sonstigen Umständen eindeutig zu entnehmen ist; zweckmäßigerweise werden durch eine entsprechende Vertragsgestaltung Zweifelsfragen von vornherein ausgeschlossen.

Die Umgründung einer Personengesellschaft oder einer Einzelunternehmung in eine Kapitalgesellschaft erfolgt oft teils durch Gewährung von Gesellschaftsrechten, teils durch Verkauf von Wirtschaftsgütern. Dann werden der Gesellschaft zweckmäßigerweise die Wirtschaftsgüter verkauft werden, bei denen eine Großhandelsvergünstigung nach § 4 Ziff. 4 und 4a oder § 7 Abs. 3 UStG in Anspruch genommen werden kann. [1] Der Verkauf der Wirtschaftsgüter an die Kapitalgesellschaft bleibt ferner umsatzsteuerfrei, wenn eine Unternehmereinheit oder ein umsatzsteuerlich begünstigtes Organverhältnis vorliegt (vgl. Kap. E IV Abschn. 1 und 2).

---

1) Nach einer Verfügung der OFD Frankfurt/M. (angeführt in Wirtschafts- und Steuerhefte Abt. 6, S. 660), welche sich auf ein nicht veröffentlichtes BFH-Urteil vom 7. 8. 1958 (V 206/57) stützt, soll bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und Darlehnsgutschriften eine Aufteilung in ideelle Anteile erfolgen. Nach dieser Auffassung wird in jedem Fall eine Umsatzsteuerpflicht ausgelöst; der Umfang hängt von dem Verhältnis der gewährten Gesellschaftsrechte zu den Darlehnsgutschriften (bezogen auf den steuerpflichtigen Umsatz) ab. Bei einem Verkauf konkreter Wirtschaftsgüter können m. E. auch bei einer Umwandlung der Kaufpreisschuld in eine Darlehnsschuld diese Grundsätze keine Anwendung finden. In diesem Fall ist für eine Aufteilung in ideelle Anteile kein Raum, während eine derartige Aufteilung erforderlich ist, wenn keine besonderen vertraglichen Vereinbarungen getroffen werden, d. h. keine konkreten Wirtschaftsgüter verkauft werden.

4. Gesellschaftsteuer

Während eine Einkommensteuer oder eine Umsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen bei einer Betriebsaufspaltung nicht ausgelöst wird, entsteht die Gesellschaftsteuerpflicht zwangsläufig durch die Umgründung eines Betriebsteils in eine Kapitalgesellschaft. Bei einer Bargründung wird die Gesellschaftsteuer vom Geldbetrag berechnet (KVStG § 8, Ziff. 1) [1], bei einer Sachgründung bildet entweder der Wert der Gegenleistung oder - wenn dieser höher ist - der Wert der Gesellschaftsrechte die Besteuerungsgrundlage (KVStG § 8, Ziff. 1b). Zu beachten ist, daß auch der Gewinn der bis zur Eintragung bestehenden Vorgesellschaft bei einer Sachgründung den Wert der Gegenleistung erhöht und somit der Gesellschaftsteuer unterliegt. [2]

Bei einer Sachgründung durch Betriebsübernahme sind nach der ständigen Rechtsprechung des RFH [3] die mitübertragenen immateriellen Werte zur Gesellschaftsteuer heranzuziehen. Bei der Bargründung hat der BFH in einem neueren Urteil [4] darüber hinaus eine Steuerpflicht für die unentgeltliche Übertragung immaterieller Werte (bei einer Vertriebs-GmbH z. B. Kundschaft, Verkaufsorganisation, Firmenbezeichnung usw.) als freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Ziff. 4c KVStG angenommen. (Boettcher [5] nimmt eine Überlassung des Firmenwertes nur zur Nutzung an und will deshalb die Gesellschaftsteuer von einem jährlich zu versteuernden fiktiven Entgelt berechnet wissen, solange bis der Betrieb sich einen eigenen Firmenwert geschaffen hat). [6] Der BFH betont in der Urteilsbegründung zu Recht,

---

1) Der Betrachtung liegt das Kapitalverkehrsteuergesetz (1959) i.d.F. vom 24. 7. 1959 zugrunde.
2) Vgl. u.a. BFH-U. v. 30. 1. 1951, BStBl 1951 S. 53
3) Vgl. U. v. 12. 10. 1926, Kartei § 11 KVStG Abs. 1 R 4; sowie U. v. 14. 6. 1932 RStBl 1932 S. 835
4) 26. 3. 1952 BStBl 1952 S. 139
5) StbJ. 1952 S. 81
6) Nach Glöggler (RWP 14 Steuer-R, D Kapitalverkehrsteuer II B 28, 1 Forts.-Blatt) kann eine freiwillige Leistung nicht gleichzeitig mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte erfolgen, so daß eine Steuerpflicht nach § 2 Ziff. 1 KVStG gegeben ist.

daß die Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes über die Einheitsbewertung [1] in bezug auf das Kapitalverkehrsteuergesetz keine Anwendung finden können. Nur die allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 2 - 17) können einen geeigneten Wertmaßstab liefern. Nach § 2 in Verbindung mit § 10 BewG ist das Unternehmen als Ganzes mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Firmenwert kann daher nicht unberücksichtigt bleiben, gleichgültig ob er unentgeltlich neben einer Bareinlage oder im Rahmen der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes veräußert wird. Es ist zu beachten, daß es streng genommen nicht richtig ist, die Teilwerte zu ermitteln und hierauf einen entsprechenden Zuschlag (auf der Grundlage von Umsatz und Gewinn) für einen Firmenwert zu machen, sondern es muß der Wert einer Unternehmung als Ganzes unter Berücksichtigung des Substanz- und Ertragswertes ermittelt werden. [2]

Die Berechnung des Firmenwertes bzw. des Unternehmungswertes stößt in der Praxis bekanntlich auf große Schwierigkeiten. Wenn man sich nicht mit der behördlichen typisierenden Berechnungsmethode zufrieden geben will, muß man versuchen, an Hand der problematischen Schätzung der zukünftigen Erträge des Teilbetriebes und der Annahme eines "üblichen" Zinsfußes mit allen Schwierigkeiten und Schätzungsfehlern einen Wert zu ermitteln. Die Finanzbehörden gehen bei der Berechnung der Gesellschaftsteuer vielfach von bestimmten Prozentsätzen der Jahresumsätze aus, die sie zu den Teilwerten hinzuschlagen. Von einer Ermittlung eines individuellen Unternehmungswertes kann dabei keine Rede sein, die "Gleichmäßigkeit der Besteuerung" gerät bei Anwendung dieses Verfahrens leicht in Gefahr.

Die Tatsache, daß es praktisch unmöglich ist, immaterielle Güter einigermaßen genau und gleichmäßig zu bewerten, hat die Urteilsfindung des RFH und BFH zuweilen nicht unwesentlich beeinflußt. Neuerdings hat der Körperschaftsteuersenat des Bundesfinanzhofes in einem Urteil vom 26. 5. 1956 [3] die Berücksichtigung des selbst geschaffenen Firmenwertes

---

1) RFH-U. v. 28. 2. 1930 RStBl 1930 S. 287
2) Vgl. Zacharias, StbJ 1954/55 S. 380
3) BStBl 1956 S. 227

in der Abwicklungsbilanz einer Kapitalgesellschaft nicht mehr gefordert. Gegen Schluß der Urteilsbegründung heißt es: "Für die Entscheidung des Senats war schließlich auch die folgende Überlegung von entscheidender Bedeutung. Die Höhe des Geschäftswertes, der nicht im Wirtschaftsverkehr entgeltlich erworben worden ist, kann erfahrungsgemäß kaum einigermaßen gleichmäßig und zuverlässig ermittelt werden. Wollte man deshalb den Ansatz erzwingen, so würden damit leichte Durchführbarkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährdet werden. Dieser Gesichtspunkt darf in Zweifelsfällen bei der Auslegung von Steuergesetzen nicht außer Betracht bleiben." In dieser Urteilsbegründung des BFH kommt zum Ausdruck, daß die Besteuerung immaterieller Werte praktisch undurchführbar ist, und daß zweckmäßigerweise auf dem Gesetzeswege eine Abhilfe geschaffen werden sollte, wenn es aus Rechtsgründen dem BFH bei der Gesellschaftsteuer nicht möglich ist, die Besteuerung des Firmenwertes zu verwerfen.

Da Änderungen der Steuergesetze wohl aus politischen und wirtschaftlichen Zwecksetzungen, dagegen nur höchst selten aus Zweckmäßigkeitsgründen erfolgen, wird man sich mit dem gegenwärtigen Zustand abfinden müssen. Für die Betriebsaufspaltung bedeutet das eine wesentliche Belastung und Erschwerung. Die Ungewißheit über die zukünftige Höhe der Gesellschaftsteuer wird stets eine ungewisse Größe in der Kalkulation der Umgründungskosten bleiben. Nach Boettcher [1] neigen die Finanzämter dazu, die Werte der immateriellen Güter viel zu hoch einzuschätzen.

Bei der Verpachtung eines Unternehmens an eine Kapitalgesellschaft wird nach überwiegender Auffassung in bezug auf das eingebrachte Anlagevermögen keine Gesellschaftsteuerpflicht ausgelöst [2]; ob der Wert des eingebrachten Umlaufvermögens gesellschaftsteuerpflichtig ist, ist recht umstritten. Nach Schneider [3] unterliegt das eingebrachte Umlaufvermögen der Gesellschaftsteuer, da hier kein Pachtverhältnis, sondern ein Darlehnsverhältnis oder zumindest ein darlehnsähnliches Verhältnis vorliegt. Ich möchte mich dieser Auffassung anschließen und die Gesellschaftsteuerpflicht für die Einbringung (Verpachtung) von Umlaufvermögen bejahen, da dieser

---

1) StbJ 1952 S. 81

2) So das FG Karlsruhe; U. v. 25.3.1952, auszugsweise im Betrieb 1952 S. 293 abgedruckt

3) DStZ 1955 S. 118

Vertragsteil wirtschaftlich eine Darlehnsgewährung beinhaltet. Einer Besteuerung auch des Anlagevermögens steht der Wortlaut des § 3 KVStG entgegen, der nur von Darlehn spricht. [1]

Ein Verkauf von Wirtschaftsgütern unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer - sofern nicht die Befreiungsvorschriften des § 4 UStG eingreifen -, dagegen nicht der Gesellschaftsteuer. Der Verkauf von Wirtschaftsgütern durch die Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft kann jedoch unter besonderen Umständen neben der Umsatzsteuerpflicht eine Gesellschaftsteuer auslösen. Diese doppelte steuerliche Belastung erfolgt dann, wenn der Kapitalgesellschaft der Kaufpreis längerfristig gestundet wird, d.h. hierdurch eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt wird (§ 3 Ziff. 1 und 5 KVStG) und ferner die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft gleichzeitig an der Personengesellschaft beteiligt sind (§ 4 KVStG).

5. Sonstige Steuern

a) Grunderwerbsteuer

Das Einbringen von Grundstücken in die ausgegliederte Kapitalgesellschaft unterliegt der Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 1 GrEStG). Die Grunderwerbsteuer beträgt (einschl. Zuschlägen) 7 v. H. Sie ermäßigt sich auf 6 v. H., wenn Grundstücke in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden (§ 13 Abs. 2 Satz 1 GrEStG). Die Grunderwerbsteuer entfällt ganz, wenn an der Kapitalgesellschaft ausschließlich der Veräußerer (Inhaber der ursprünglichen Personengesellschaft) und seine Abkömmlinge oder nur seine Abkömmlinge beteiligt sind (§ 3 Ziff. 7 GrEStG).

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der Wert der Gegenleistung (§ 10 Abs. 1 GrEStG). Als Wert der Gegenleistung ist der Wert der empfangenen Gesellschaftsrechte sowie der übernommenen Schulden anzusehen. Bei der Umgründung einer Personengesellschaft entsteht eine Gesamtgegenleistung (übernommene Schulden zuzüglich Beteiligungskapital) für alle eingebrachten Aktiven. Diese Gesamtgegenleistung ist in dem Verhältnis zu verteilen, in dem die Grundstückswerte zu den übrigen Aktiven stehen. Von dem Anteil der Grundstückswerte wird die Grunderwerb-

1) Vgl. auch Zacharias, StbJ 1951 S. 265/266

steuer in Höhe von insgesamt 6 v. H. erhoben. [1] Die Bewertung in dieser Übernahmebilanz erfolgt nach § 12 BewG zu den Teilwerten. Es ergibt sich also, daß im Endergebnis die Grunderwerbsteuer vom Teilwert des Grundstücks erhoben wird.

Die hohe Belastung der Grundstücksübertragung an die neugegründete Kapitalgesellschaft (6 v. H. Grunderwerbsteuer + 2,5 v. H. Gesellschaftsteuer) [2] läßt sich durch eine Verpachtung der Grundstücke vermeiden. Eine Verpachtung der Grundstücke ist auch in bezug auf die laufende Besteuerung der aufgespaltenen Betriebe zu empfehlen, weil hierdurch ein erheblicher Vermögenswert von der doppelten steuerlichen Belastung der Kapitalgesellschaften durch die Vermögensteuer ausgenommen wird. Die der Personengesellschaft zufließenden Pachtzinsen sind auch bei fehlender Unternehmereinheit bzw. nicht umsatzsteuerbegünstigter Organschaft umsatzsteuerfrei (§ 4 Ziff. 10 UStG).

b) Börsenumsatzsteuer

Werden der abgespaltenen Kapitalgesellschaft Wertpapiere übertragen, so unterliegt dieser Vorgang nach § 18 Abs. 2 Ziff. 1 KVStG der Börsenumsatzsteuer. Die Steuer beträgt je nach der Art der übertragenen Wertpapiere 1 bzw. 2,5 vom Tausend des der Berechnung zugrunde zu legenden Wertes (§ 24 KVStG).

---

1) Boruttau-Klein, Grunderwerbsteuergesetz, München u. Berlin 1954, § 11 Bemerkung 7 (6) und Bemerkung 41 (10)

2) Mit Wirkung ab 27. 5. 1959 beträgt die Gesellschaftsteuer 2,5 v. H. Bis zu diesem Zeitpunkt betrug der Steuersatz 3 v. H.

II. STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN, WENN DER AUFZUSPALTENDE BETRIEB IN DER RECHTSFORM EINER KAPITALGESELLSCHAFT GEFÜHRT WIRD

Bei einer Kapitalgesellschaft ist es wegen der anfallenden Gewinnsteuern (Körperschaft- und Einkommensteuer) oft sehr schwierig, einen Teilbetrieb herauszulösen und in die Rechtsform einer Personengesellschaft umzugründen. Andererseits kann ein großes Interesse daran bestehen, ein zusätzliches, nicht der doppelten steuerlichen Belastung unterliegendes Einkommen zu erzielen, so z.B. wenn nicht alle Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer sind und diese auf einen Gewinnanteil angewiesen sind. Man wird untersuchen müssen, ob im Einzelfall eine der Ausgliederungsmöglichkeiten eine tragbare Lösung zu bieten vermag.

1. Körperschaft- und Einkommensteuer

Während in dem umgekehrten Fall der Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eine Gewinnrealisierung unter bestimmten Umständen vermieden werden kann, ist die Herauslösung von Wirtschaftsgütern aus der Gebundenheit der Kapitalgesellschaft nur unter gleichzeitiger Gewinnverwirklichung möglich. [1] Einer analogen steuerlichen Behandlung beider Umgründungsvorgänge steht die ausdrückliche Bestimmung des § 15 Abs. 1 KStG entgegen, welche die volle Gewinnverwirklichung im Rahmen einer Umgründung verlangt. Deshalb erhöhen sich die Umgründungssteuern erheblich, wenn bei den Wirtschaftsgütern des umzugründenden Betriebsteils durch hohe Abschreibungen in größerem Umfang stille Reserven gebildet worden sind. [2]

Da die Herauslösung von Vermögensteilen aus der Gebundenheit der Kapitalgesellschaft nur unter großen steuerlichen und finanziellen Opfern möglich ist, muß die Eigenkapitalausstattung des zu gründenden Personenunter-

---

1) Vgl. RFH-U. v. 27.2.1940, RStBl 1940 S. 527; RFH-U. v. 27.10.1943, RStBl 1944 S. 194

2) Das Umwandlungs-Steuergesetz vom 11.10.1957 hat für die in der Zeit vom 1.1.1957 bis zum 31.12.1959 beschlossenen Umwandlungen von Kapitalgesellschaften wesentliche Steuererleichterungen gebracht; die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die Rechtslage nach Außerkrafttreten des Umwandlungs-Steuergesetzes.

nehmens gering gehalten werden. Dies kann durch die gleichzeitige Übernahme hoher (mittel- und langfristiger) Schulden erfolgen. Ferner können Teile des Umlaufvermögens (z.B. Kundenforderungen) bei der Kapitalgesellschaft verbleiben. Die liquiden Mittel können der Personenunternehmung zum Teil in Darlehnsform von der Kapitalgesellschaft zugeführt werden. Angemessene Zins- und Tilgungsleistungen können aus den Gewinnen der Personengesellschaft geleistet werden, so daß die Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung vermieden werden kann.

Der Ausgliederungsvorgang wird in jedem Einzelfall den betrieblichen Besonderheiten sowie den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter Rechnung tragen müssen. Hierzu stehen den Gesellschaftern im wesentlichen vier verschiedene Formen der Herauslösung eines Betriebsteils zur Verfügung. In der Praxis werden diese Ausgliederungsformen nicht getrennt, sondern in Kombination zur Anwendung kommen:

a) die Gewinnausschüttung
b) der Verkauf
c) die Kapitalherabsetzung
d) die Verpachtung.

a) Die Gewinnausschüttung

Eine Gewinnausschüttung zum Zwecke der Betriebsspaltung kann nur in Ausnahmefällen vertreten werden, weil eine Versteuerung der in der Kapitalgesellschaft angesammelten Gewinne meist in keinem Verhältnis zu den zukünftigen Vorteilen einer Betriebsspaltung stehen wird. In den Ausnahmefällen, in denen eine Ausschüttung erfolgen kann (z.B. die Vermögenswerte sind gering und die Gesellschafter haben Verluste aus 7b-Abschreibungen) ermäßigt sich die Körperschaftsteuer von 49 auf 26,5 v. H., soweit es sich um berücksichtigungsfähige Ausschüttungen einer personenbezogenen Kapitalgesellschaft handelt. [1] Berücksichtigungsfähig sind die "auf Grund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses vorgenommenen Gewinnausschüttungen" [2]; ob die Ausschüttung in

---

1) Den Berechnungen liegen die Tarife für personenbezogene Kapitalgesellschaften mit einem Einkommen von mehr als 50.000 DM zugrunde. Vgl. Kap. E I Abschn. 1a

2) § 19 Abs. 3 KStG

Geldform oder in Form von Freianteilen [1] oder - wie in unserem Fall - durch Verteilung von Wirtschaftsgütern erfolgt, ist dabei nicht entscheidend. Die Gesellschafter erwerben an den übertragenen Wirtschaftsgütern Bruchteilseigentum entsprechend dem Anteil ihrer Beteiligung an der GmbH. [2]

Die Wirtschaftsgüter des umzugründenden Betriebes sind mit dem Teilwert anzusetzen, so daß insoweit stille Reserven verwirklicht werden. Ein Firmenwert für mitübertragene immaterielle Werte kann nach der neuesten Rechtsprechung des BFH [3] entgegen der früheren Auffassung des RFH[4] unberücksichtigt bleiben, wenn die Beteiligungsverhältnisse an beiden Gesellschaften gleich sind. Diese BFH-Entscheidung ist z.B. von großer Bedeutung, wenn bei der Gründung einer Vertriebsgesellschaft auf diese Kundenbeziehungen, Verkaufsorganisation usw. übertragen werden.

Neben der Körperschaftsteuer in Höhe von 26,5 v.H. fällt für die Ausschüttung (in Höhe der Teilwerte der Wirtschaftsgüter des übernommenen Betriebes abzüglich der Schulden) Einkommensteuer bei den Gesellschaftern an. Die Höhe der Einkommensteuer hängt ab von der Höhe der Beteiligung des Gesellschafters und von der Höhe des übrigen steuerpflichtigen Einkommens des Gesellschafters. Die Berechnung der anfallenden Einkommensteuer hat von dem (Spitzen-)Einkommen zu erfolgen, welches durch die Ausschüttung zusätzlich anfällt.

b) Der Verkauf

Durch einen Verkauf des Teilbetriebes an die Gesellschafter wird zwar eine steuerliche Doppelbelastung vermieden; doch ist dieser Weg nur gangbar, wenn die Gesellschafter über entsprechende Barmittel verfügen. Dem ver-

---

1) KStR 1958 Abschn. 47 Abs. 4
2) Die Entstehung des Bruchteilseigentums ist vermeidbar, wenn die Gesellschafter ihre Forderung gegen die Kapitalgesellschaft auf Grund des Gewinnausschüttungsbeschlusses in die Personengesellschaft einbringen (vgl. Abschn. 3a) Umsatzsteuer)
3) U. v. 29.5.1956 BStBl 1956 S. 226
4) U. v. 28.7.1942 RStBl 1942 S. 911

kleinerten Restbetrieb werden auf diese Weise zusätzliche liquide Mittel zugeführt, welche oft nicht benötigt werden, da in den kleineren und mittleren Kapitalgesellschaften aus steuerlichen Gründen eine Selbstfinanzierung betrieben wird.

Der Verkauf des Teilbetriebes kann selbstverständlich nur zu Teilwerten erfolgen, weil andernfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung ausgelöst wird. Der in Höhe der aufgelösten stillen Reserven entstehende Gewinn unterliegt der Körperschaftsteuer; eine Ermäßigung tritt nicht ein. Allerdings können die heraufgesetzten Buchwerte in den Bilanzen der Personengesellschaft in den folgenden Jahren erneut abgeschrieben werden; wenngleich hierdurch eine Minderung der Einkommensteuer der Gesellschafter bewirkt wird, so ist nicht zu übersehen, daß der Zinsausfall und die Liquiditätsminderung durch die alsbaldige Fälligkeit der auf den Buchgewinn entfallenden Körperschaftsteuer eine Mehrbelastung darstellen.

Die Stundung der Kaufpreisraten ist nach denselben Gesichtspunkten zu beurteilen wie eine Darlehnsgewährung. Nach den vom RFH aufgestellten Grundsätzen dürfen Darlehn von der Gesellschaft an die Gesellschafter nur unter den gleichen Bedingungen gewährt werden wie sie an fremde Personen gegeben würden; die Gesellschafter müssen ernstlich bestrebt sein, die erhaltenen Beträge in absehbarer Zeit zurückzuzahlen. [1)]

c) Die Kapitalherabsetzung

Wenn das Stammkapital einer GmbH DM 20.000,-- (oder das Grundkapital einer AG DM 100.000,--) übersteigt, so kann die Gesellschafterversammlung die Herabsetzung des Stammkapitals beschließen. Bei einer Betriebsspaltung besteht die Möglichkeit, eine Herabsetzung des Stammkapitals in Höhe der Teilwerte des zu entnehmenden Teilbetriebs zu beschließen. Hierdurch wird die Betriebsspaltung ohne Auslösung einer Einkommensteuer ermöglicht, und die Gesellschafter brauchen für die Übernahme des Betriebes keine Barmittel aufzuwenden und keinen Kredit in Anspruch zu nehmen. Diese Methode der Herauslösung eines Teilbetriebs aus einer Kapitalgesellschaft läßt sich naturgemäß nur insoweit anwenden als das Stammkapital

---

1) Vgl. RFH-U. v. 11.11.1936, RStBl 1937 S. 346

durch die Herabsetzung nicht unter den Betrag von DM 20.000,-- sinkt. Die Kapitalherabsetzung wird ins Handelsregister eingetragen und veröffentlicht, eine Maßnahme, die der Gesellschaft aus Gründen der Vertrauens- und Kreditwürdigkeit meist unerwünscht ist.

Die Finanzbehörden und die Rechtsprechung des RFH haben eine Kapitalherabsetzung oft als Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG angesehen und die steuerliche Anerkennung versagt. Der RFH hat in seinen Urteilen vom 27.3.1935 [1], vom 27.1.1937 [2] und vom 21.6.1938 [3] einen Mißbrauch insbesondere dann angenommen, wenn eine Kapitalherabsetzung dazu diente, eine steuerpflichtige Ausschüttung von Gewinnen zu umgehen. Wenn dagegen die Höhe des Grund- bzw. Stammkapitals den veränderten betrieblichen Bedürfnissen angepaßt werden soll, so wird eine Kapitalherabsetzung in der Regel keine Steuerpflicht auslösen. Im Urteil vom 27.3.1935 [1] stellt der RFH allerdings den Grundsatz auf, daß die Kapitalherabsetzung nur dann anzuerkennen ist, "wenn das erforderliche Betriebskapital unter den Betrag des Grundkapitals gesunken ist." Diese Auffassung kann nicht unwidersprochen bleiben. Wenn der Kapitalbedarf eines Betriebes gesunken ist, so muß es der Gesellschaft überlassen bleiben, auf welche Weise sie ihr Eigenkapital an den geminderten Bedarf anpaßt. Im Falle der Betriebsspaltung wird der Kapitalbedarf des Restbetriebes zweifellos um die Werte der übertragenen Wirtschaftsgüter (abzüglich Schulden) gemindert. Die oben erwähnte Auffassung des RFH, daß bei vermindertem Kapitalbedarf zunächst die offenen Rücklagen aufzulösen sind, dürfte überholt sein und der neueren Rechtsauffassung widersprechen. Die Herabsetzung des Grundkapitals an Stelle der Auflösung von Rücklagen ist ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen und stellt in keiner Weise das Beschreiten eines ungewöhnlichen Weges dar. Es ist zu hoffen, daß eine zukünftige Rechtsprechung des BFH einer Kapitalherabsetzung in Verbindung mit einer Betriebsspaltung die steuerliche Anerkennung nicht versagen wird. [4]

---

1) RStBl 1935 S. 650
2) RStBl 1937 S. 434
3) RStBl 1938 S. 941
4) Vgl. auch Littmann, Neue Betriebswirtschaft 1953, S. 92

Die Rechtfertigung einer Kapitalherabsetzung ergibt sich ferner daraus, daß eine Kapitalrückzahlung normalerweise nur einmal erfolgen kann und daß die zurückgezahlten Beträge bereits früher einer ordnungsgemäßen Besteuerung unterlegen haben. Wenn allerdings in der DM-Eröffnungsbilanz das Grund- bzw. Stammkapital erheblich höher festgesetzt worden ist als in der RM-Schlußbilanz, so kann in einer späteren Herabsetzung ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten liegen. Nach Abschnitt 50 DMBR ist bei einer Kapitalherabsetzung kurze Zeit nach der Neufestsetzung des Grund- bzw. Stammkapitals im Hinblick auf eine verdeckte Gewinnausschüttung besonders nachzuprüfen, ob es sich tatsächlich um eine durch die Veränderung der Verhältnisse "begründete echte Herabsetzung handelt." Im allgemeinen liegt die Neufestsetzung gegenwärtig so weit zurück, daß bei künftigen Herabsetzungen nicht mehr die Richtlinien des Abschn. 50 DMBR, sondern die allgemeinen Vorschriften des Mißbrauchs im Sinne des Steueranpassungsgesetzes Anwendung finden dürften.

Da das DMBG die Umbildung von aufgespeicherten Gewinnen in Kapital ausdrücklich zugelassen hat (§§ 35, 73 DMBG) und zudem bei der mit einer Kapitalherabsetzung verbundenen Betriebsspaltung keine steuerfreie Gewinnausschüttung beabsichtigt wird, hat die Durchfechtung einer Kapitalherabsetzung vor dem BFH begründete Aussicht auf Erfolg.

d) Die Verpachtung

Die vollständige Herauslösung anlageintensiver Betriebsteile aus einer Kapitalgesellschaft kann zuweilen an den steuerlichen Folgen oder den finanziellen Voraussetzungen scheitern. Die wirtschaftliche Ausgliederung eines Teilbetriebes läßt sich in diesen Fällen durch eine Betriebsverpachtung erreichen. Die Kapitalgesellschaft verpachtet an eine von ihren Gesellschaftern gegründete OHG oder KG einen Teilbetrieb oder einzelne Vermögensgegenstände gegen einen angemessenen Pachtzins.

Die Gründung der Personengesellschaft und die Verpachtung von Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft an die Personengesellschaft löst keine Einkommen- oder Körperschaftsteuer aus. Die Auswirkungen einer Betriebsverpachtung auf die laufende Besteuerung sind in den späteren Abschnitten (Kapitel E) näher behandelt.

Zusammengefaßt ergibt sich folgende Ertragsteuerbelastung des Ausgliederungsvorgangs:

a) Bei der Ausschüttung ermäßigt sich der Körperschaftsteuersatz - auch für die aufgelösten stillen Reserven - in der Regel auf 26,5 v.H.; die Gesellschafter werden in Höhe der auf sie entfallenden Gewinnanteile zur Einkommensteuer herangezogen.

b) Beim Verkauf unterliegt die Realisierung der stillen Reserven der Körperschaftsteuer in Höhe von 49 v. H. (bzw. 51 v. H. bei Kapitalmarktgesellschaften) [1]; Einkommensteuer fällt nicht an. Bei der Personenunternehmung besteht eine erneute Abschreibungsmöglichkeit der heraufgesetzten Buchwerte.

c) Bei der Kapitalherabsetzung unterliegt die Auflösung der stillen Reserven ebenfalls der Körperschaftsteuer; erneute Abschreibungsmöglichkeit besteht. Einkommensteuer fällt nicht an.

d) Bei einer Verpachtung fällt keine Körperschaftsteuer und keine Einkommensteuer an.

2. Gewerbesteuer

Die Kapitalgesellschaft unterliegt kraft ihrer Rechtsform stets und in vollem Umfange der Gewerbesteuerpflicht. Gewinne aus der Veräußerung des Betriebes oder eines Teilbetriebes sind nicht steuerbegünstigt. In allen Fällen, in denen durch eine Auflösung stiller Rücklagen eine Körperschaftsteuerpflicht ausgelöst wird, fällt gleichzeitig eine Gewerbeertragsteuer an; allerdings mindert sich die später anfallende Gewerbesteuer der Personengesellschaft infolge der erneuten Abschreibungsmöglichkeit der heraufgesetzten Buchwerte.

3. Umsatzsteuer

Die Übertragung des Betriebsvermögens auf eine Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter, gleichgültig in welcher Form sie erfolgt, stellt eine

---

1) Vgl. Kap. E I Abschn. 1a

umsatzsteuerbare Leistung dar. Wenn eine Gesamtrechtsnachfolge [1] oder ein Verkauf nicht vorliegt, sind zwei Umsätze zu unterscheiden, einmal die Übertragung der Wirtschaftsgüter von der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter und zum anderen die Einbringung der Wirtschaftsgüter in die von den Gesellschaftern zu gründende Personengesellschaft. Der erste Vorgang ist umsatzsteuerbar, der zweite Vorgang ist umsatzsteuerfrei, wenn den Gesellschaftern die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG fehlt.

a) Bei einer Gewinnausschüttung in Form von Wirtschaftsgütern sind umsatzsteuerlich zwei Vorgänge zu unterscheiden, einmal die Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und im Anschluß daran der Verkauf der Wirtschaftsgüter an die Gesellschafter. Dieser unterliegt der Umsatzsteuer, und zwar mit dem regelmäßigen Steuersatz von 4 v. H., falls nicht eine besondere Befreiungsvorschrift, insbesondere § 4 Ziff. 8 und 9 UStG vorliegt. Eine Großhandelsvergünstigung kann die veräußernde Kapitalgesellschaft nicht in Anspruch nehmen, weil die Gesellschafter, welche im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter erwerben, im Zeitpunkt der Gründung der Personengesellschaft noch keine Unternehmer sind. [2]

Wenn die Gesellschafter dagegen nicht die Wirtschaftsgüter, sondern ihre Geldforderung, die sie aus dem Gewinnausschüttungsbeschluß an die Kapitalgesellschaft haben, in die Personenfirma einbringen und diese die Wirtschaftsgüter von der Kapitalgesellschaft ankauft, so kann die Kapitalgesellschaft die Großhandelsbegünstigung in Anspruch nehmen, weil die Personengesellschaft Unternehmer ist. Die Steuerbegünstigung des § 85 UStDB (Geschäftsveräußerung im ganzen), welche bei einer Veräußerung der Wirtschaftsgüter (Gewinnausschüttung) an die Gesellschafter nicht gewährt wird, kann im Falle des Einbringens der Forderung aus der Gewinnausschüttung in Anspruch genommen werden, weil die Veräußerung an ein und denselben Abnehmer (Personengesellschaft) erfolgt (Einzelheiten siehe Abschn. b).

---

1) Der Vermögensübergang ohne Liquidation ist für vor dem 31.12.1956 beschlossene Umgründungen auf Grund des Umwandlungsgesetzes vom 5.7.1934 und für die nach dem 31.12.1956 beschlossenen Umgründungen nach dem Umwandlungsgesetz vom 12.11.1956 gegeben.

2) Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Berlin-Köln 1958 Tz. 925

b) Bei einem Verkauf der Wirtschaftsgüter an die inzwischen gegründete Personengesellschaft kann bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die Großhandelsbegünstigung, insbesondere § 7 Abs. 3 und § 4 Ziff. 4 und 4a UStG, in Anspruch genommen werden. Wenn ein "in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen übereignet wird" (§ 85 UStDB), so ermäßigt sich der Steuersatz (für alle steuerpflichtigen Aktivposten) auf 1 v.H.

Die strengen Voraussetzungen des § 85 UStDB werden nicht in allen Fällen der Betriebsausgliederung gegeben sein. Es ist nicht ausreichend, daß es sich bei dem abgespaltenen Betrieb um einen für sich bestehenden und lebensfähigen Organismus handelt - andernfalls wäre eine Betriebsspaltung nicht möglich -, sondern der Betrieb muß sich nach außen hin als selbständiges, in sich abgeschlossenes Unternehmen kennzeichnen. [1] Eine räumliche Trennung der Betriebe (Betriebsstätte) kann einen Anhalt für eine gesonderte Führung bieten, hinzutreten muß stets eine organisatorische Trennung (z.B. getrennter Einkauf, eigene Buchführung usw.). Andererseits ist eine räumliche Trennung nicht erforderlich, wenn die sonstige Betriebsgestaltung die Selbständigkeit und Abgeschlossenheit eines Betriebes erkennen läßt. Obwohl der RFH in seinem Urteil vom 22.3.1934 eine getrennte Buchführung nicht als allein entscheidend ansieht, so kann eine zweckentsprechende Organisation der Buchführung im Zweifel ausschlaggebend sein. Eine Umgestaltung der Buchführung und der Organisation vor der Betriebsausgliederung ist zu empfehlen und wird bei der Beurteilung nicht außer Betracht bleiben können, weil es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleiben muß, die Lebensfähigkeit des auszugliedernden Betriebes zunächst im Rahmen der bestehenden Unternehmung unter Beweis zu stellen.

Der RFH hat in einem Urteil vom 4.4.1941 [2] hervorgehoben, daß bei dem Fehlen anderweitiger Anhaltspunkte nach der Verkehrsauffassung zu entscheiden ist. Die Verkehrsauffassung nimmt jedoch bei verwandten oder sich gegenseitig ergänzenden Betriebszweigen (z.B. Druckerei und Verlag) einen einheitlichen Betrieb an, so daß im Zweifel bei einem Fehlen

---

1) Aus dem RFH-U. v. 22.3.1934, RStBl 1934 S. 454
2) RStBl 1941 S. 464

der erforderlichen Organisation und der wirtschaftlichen Selbständigkeit keine Betriebsveräußerung im ganzen vorliegt.

Der Verkauf der Wirtschaftsgüter an die (vorher gegründete) Personengesellschaft bleibt umsatzsteuerfrei, wenn eine Unternehmereinheit zwischen beiden Gesellschaften vorliegt. Nach dem BFH-Urteil vom 8.2.1955 [1] kann entgegen der Bestimmung des § 17 UStDB eine Unternehmereinheit auch zwischen einer juristischen und natürlichen Person bestehen (vgl. Kapitel E IV Abschn. 1a).

c) Die Kapitalherabsetzung durch Übergabe von Wirtschaftsgütern an die Gesellschafter ist umsatzsteuerlich wie eine Gewinnausschüttung in Form von Wirtschaftsgütern zu beurteilen (vgl. Abschn. a).

d) Bei einer Verpachtung findet kein Leistungsaustausch statt, eine Umsatzsteuerpflicht kann daher nicht entstehen; die laufenden Pachtzinsen sind steuerbar (vgl. Kapitel E IV Abschn. 3).

Einen Sonderfall stellt die pachtweise Überlassung eines Warenlagers dar. Plückebaum-Malitzky haben in der 5. Auflage des Umsatzsteuergesetzes [2] für diesen Fall einen Leistungsaustausch konstruiert (Umwandlung der Kaufpreisschuld in eine Kreditschuld und Tilgung der Schuld durch Rückgabe des Warenlagers). In der 6. Auflage [3] haben sie diese Konstruktion fallen lassen und sind von ihrem Standpunkt abgerückt. Am 25.2.1954 [4] ist ein nicht veröffentlichtes BFH-Urteil ergangen, welches die Umsatzsteuerpflicht verneint, weil es an einem Entgelt fehlt und der Rückgabeanspruch nicht als Entgelt für die Hingabe angesehen werden kann. Dieser Ansicht wird man sich anschließen müssen, da die Konstruktion eines Tausches den wirtschaftlichen Tatsachen nicht gerecht wird und die Absichten der Parteien bei der Vertragsgestaltung unberücksichtigt läßt. Außerdem widerspricht es der Vernunft, daß gleichzeitig ein Teil des Pachtzinses als Entgelt für die Überlassung des Warenlagers umsatzsteuer-

---

1) BStBl 1955 S. 113
2) S. 638
3) S. 713
4) V 246/55 UStR S. 144

pflichtig ist [1] und daneben die Übertragung des gesamten Warenlagers der Steuerpflicht unterliegt. Es geht hieraus hervor, daß die Überlassung im Rahmen eines Pachtvertrages erfolgt und nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches. Inzwischen hat die Finanzverwaltung ihre ursprüngliche Ansicht von der Steuerpflicht dieser darlehnsähnlichen Verträge aufgegeben, so daß Beanstandungen nicht zu befürchten sind; zudem ist die Rechtslage auf Grund des oben erwähnten BFH-Urteils inzwischen als geklärt anzusehen.

4. Sonstige Steuern

a) Eine Grunderwerbsteuerpflicht tritt ein, wenn der ausgegliederten Personenfirma Grundstücke übertragen werden. Bei einer Gewinnausschüttung und Kapitalrückzahlung ist der Erwerb des Bruchteilseigentums grunderwerbsteuerpflichtig; das Einbringen in die Gesamthand (OHG, KG) ist nicht steuerpflichtig, wenn die Gesellschafter in demselben Verhältnis, in dem sie Bruchteilseigentum erworben haben, an der Personengesellschaft beteiligt werden (§ 5 Abs. 1 GrEStG), d.h. wenn die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter an Personen- und Kapitalgesellschaft gleich sind. Andernfalls entsteht eine Grunderwerbsteuerpflicht nur in Höhe der Differenz, in der der Anteil des einzelnen am Vermögen der Personengesellschaft seinem Bruchteilseigentum an dem Grundstück nicht entspricht (§ 5 Abs. 1 GrEStG). Ein Verkauf der Grundstücke an die vorher gegründete Personengesellschaft unterliegt ohne Rücksicht auf die Beteiligungsverhältnisse der Grunderwerbsteuer nur einmal in Höhe von insgesamt 7 v.H. Die Verpachtung von Betriebsgrundstücken ist nicht grunderwerbsteuerpflichtig; es ist deshalb zweckmäßig, die Grundstücke nicht in die neu gegründete Gesellschaft einzubringen, sondern an diese zu verpachten.

b) Eine Börsenumsatzsteuerpflicht ist in den seltenen Fällen gegeben, in denen der ausgegliederten Personengesellschaft Wertpapiere mitübertragen werden. Die Übertragung in Form der Gewinnausschüttung und Kapitalherabsetzung unterliegt der Börsenumsatzsteuer zweimal, einmal ist der Erwerb des Bruchteilseigentums der Gesellschafter der Kapitalgesell-

---

1) BdF-Erlaß vom 14.7.1954, Umsatzsteuer-Kartei S. 4202 K. 51

schaft und zum andern die Einbringung der Wertpapiere in die Personengesellschaft steuerpflichtig. Wie bei der Umsatzsteuer ausgeführt, kann die doppelte Besteuerung durch Einbringen des Anspruchs aus der Gewinnausschüttung bzw. Kapitalherabsetzung in die Personengesellschaft, die anschließend die Wirtschaftsgüter von der Kapitalgesellschaft erwirbt, vermieden werden. -

Die verschiedenen Ausgliederungsmöglichkeiten lösen eine unterschiedlich hohe steuerliche Gesamtbelastung aus. Es ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, welche Kombination die geringste steuerliche Belastung verursacht. Bei der Kalkulation der Umgründungssteuern müssen allerdings die s p ä t e r e n unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen der verschiedenen Ausgliederungsformen ebenfalls berücksichtigt werden.

Bei der Beurteilung der durch den Umgründungsvorgang ausgelösten Steuern ist ferner zu beachten, ob es sich 1. um Ertrag- oder Kostensteuern und ob es sich 2. um eine endgültige steuerliche Mehrbelastung oder nur um "vorverlagerte Steuern" handelt.

1. Die Kostensteuern sind bei der Errechnung des steuerpflichtigen Gewinns abzugsfähig. Bei dem gegenwärtigen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuertarif [1] bedeutet das, daß die Kostensteuern das Nettoergebnis (den nach Abzug der Körperschaft- oder Einkommensteuer verbleibenden Betrag) nur in Höhe von etwa 50 v.H. der anfallenden Steuern mindern. Die anfallenden Ertragsteuern mindern dagegen das Nettoergebnis stets um den vollen Betrag, da sie steuerlich nicht abzugsfähig sind.

2. Wenn die anfallenden Ertragsteuern auf einer Buchwerterhöhung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens bzw. des abnutzbaren Anlagevermögens beruhen, stellen sie keine endgültige steuerliche Mehrbelastung dar, sondern nur "vorverlagerte Steuern" (zwischenzeitliche Änderungen der Steuertarife können jedoch unterschiedliche Steuerbelastungen auslösen). Hierdurch entsteht allerdings ein erheblicher Zinsausfall, welcher um so höher ist, je langfristiger die heraufgesetzten Buchwerte

---

1) Den Berechnungen liegen stets - soweit nicht etwas anderes angegeben ist - die für das Jahr 1960 gültigen Steuertarife zugrunde.

abgeschrieben werden. Neben einer zeitlichen Verlagerung findet eine Gewinnverlagerung von der körperschaftsteuerpflichtigen in die einkommensteuerpflichtige Sphäre bzw. umgekehrt statt.

E. DIE AUSWIRKUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG AUF DIE LAUFENDE BESTEUERUNG

Während in dem vorhergehenden Kapitel die durch die Ausgliederung und Umgründung verursachten Steuern behandelt worden sind, sollen in diesem Kapitel vor allem die steuerlichen Auswirkungen auf die laufende Besteuerung behandelt werden.

I. AUSWIRKUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG AUF KÖRPERSCHAFT- UND EINKOMMENSTEUER

Die steuerlichen Vorteile einer Betriebsspaltung beruhen im wesentlichen auf der unterschiedlichen Gewinnbesteuerung der Personengesellschaften einerseits und der Kapitalgesellschaften andererseits. Bei den übrigen Steuern bleibt die Belastung gegenüber der ursprünglichen Rechtsform oder einer vollständigen Umwandlung allenfalls gleich, sie kann in manchen Fällen nicht unerheblich größer sein.

1. Allgemeine Steuervorteile

a) Steuerersparnis (optimales Verhältnis)

In den Jahren vor und nach der Währungsreform bestand zwischen dem progressiven Einkommensteuertarif und dem Körperschaftsteuersatz ein erhebliches Gefälle und zwar lag der Spitzensatz der Einkommensteuer zeitweilig bis zu 40 v.H. über dem Körperschaftsteuersatz. Seitdem hat sich das Verhältnis völlig verschoben; die wiederholte Senkung des Einkommensteuertarifs hat eine weitgehende Angleichung des Spitzentarifs der Einkommensteuer an den Körperschaftsteuersatz bewirkt.

Durch das Steuerreformgesetz 1958 [1] ist der sogenannte gespaltene Körper-

---

1) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrenrechts vom 18. Juli 1958 (BGBl 1958 I S. 473)

schaftsteuertarif eingeführt worden. Das Einkommen der Kapitalmarktgesellschaften wird bei den nicht tarifbegünstigten Körperschaften mit einem gleichbleibenden Steuersatz in Höhe von 51 v.H. besteuert. Die personenbezogenen Kapitalgesellschaften werden bei einem Einkommen bis zu 50.000 DM nach einem Staffeltarif, bei einem Einkommen von über 50.000 DM mit einem gleichbleibenden Steuersatz in Höhe von 49 v.H. besteuert. (Die Ermäßigung des Tarifs für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen auf 15 bzw. 26,5 v.H. ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung.) Der für Einkommen bis 50.000 DM progressiv verlaufende Staffeltarif ist so gestaltet, daß Einkommen von über 50.000 DM mit einem durchschnittlichen Satz von 49 v.H. besteuert werden.

Den folgenden Berechnungen ist der Tarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften mit einem Einkommen von mehr als 50.000 DM zugrunde gelegt worden. Die Voraussetzungen für die Anwendung dieses Tarifs werden bei der Betriebsaufspaltung häufig erfüllt sein. Nach § 19 Abs. 1 Ziff. 2 KStG müssen die Anteile an der Kapitalgesellschaft zu mehr als 76 v.H. des Nennkapitals natürlichen Personen gehören. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung [1] ist diese Voraussetzung als erfüllt anzusehen, wenn die Anteile zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören, an der natürliche Personen zu mehr als 76 v.H. beteiligt sind. Da die Personengesellschaft nicht rechtsfähig ist und auch im Einkommensteuerrecht kein eigenes Steuersubjekt darstellt, kann die Zwischenschaltung der Personengesellschaft m.E. die Personenbezogenheit des Anteilbesitzes nicht aufheben. Weitere Voraussetzung für die Anwendung des personenbezogenen Körperschaftsteuertarifs ist, daß das bei der letzten Veranlagung zur Vermögensteuer zugrunde gelegte Vermögen 5 Millionen DM nicht übersteigt. [2] Die Voraussetzung ist bei den größeren Kapitalgesellschaften nicht gegeben. Allerdings kann unter Umständen durch eine pachtweise Überlassung von Wirtschaftsgütern (insbesondere des Anlagevermögens) das eigene Vermögen der Kapitalgesellschaft so gering gehalten werden, daß die Vermögensgrenze von 5 Mill. DM nicht überschritten wird.

---

1) Erlaß des Finanzministers von Nordrhein-Westfalen vom 7.1.1960, zitiert in NWB, Fach 4 S. 271

2) Die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung des personenbezogenen Tarifs sind bei einer Betriebsaufspaltung in aller Regel erfüllt; hierzu wird auf § 19 Abs. 1 Ziff. 2 KStG verwiesen.

Der Spitzensatz der Einkommensteuer beträgt gegenwärtig [1] 53 v.H.; mit diesem Satz werden Einkommen ab 110.039 DM (bzw. 220.079 DM bei Zusammenveranlagung) besteuert. Der durchschnittliche Einkommensteuersatz liegt bei jedem Einkommen unter 53 v.H., da der Tarif von 20 v.H. bis 53 v.H. ansteigt und die Besteuerung nicht - wie bei dem bis 1957 geltenden Einkommensteuertarif - vor Erreichen des Spitzensatzes über diesen hinausgeht. Bei hohem Einkommen nähert sich der Durchschnittsatz immer mehr dem Spitzensatz, so daß die durchschnittliche Belastung nur wenig unter 53 v.H. liegt. Bei einem Einkommen von z. B. 800.000 DM (Steuerklasse I) liegt die durchschnittliche Steuerbelastung bei etwa 51,5 v.H. Die steuerliche Belastung des Einkommens erhöht sich in der Regel um die Kirchensteuer in Höhe von 10 v.H. der Einkommensteuer, in unserem Beispiel also um 5,15 v.H. des Einkommens. Da die Kirchensteuer als Sonderausgabe abzugsfähig ist, entsteht nur eine Effektivbelastung in Höhe von etwa 2,5 v.H., so daß die Gesamtbelastung bei hohem Einkommen etwa 54 v.H. beträgt. Gegenüber dem Körperschaftsteuersatz für personenbezogene Körperschaften mit einem Einkommen von über 50.000 DM in Höhe von 49 v.H. besteht also eine ertragsteuerliche Mehrbelastung in Höhe von 5 v.H. des Gewinns. In Höhe dieses Prozentsatzes kann gegenwärtig eine Ertragsteuerersparnis der Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft liegen, wenn von der Kapitalgesellschaft keine Gewinne ausgeschüttet werden.

Nun wird bei einer Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft - und erst recht bei einer Betriebsspaltung - nicht der gesamte bisher einkommensteuerpflichtige Gewinn in körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn umgewandelt. Es unterliegen zumindest die den Gesellschafter-Geschäftsführern in Form von Geschäftsführergehältern zufließenden Gewinnteile weiterhin der Einkommensteuer, so daß die obige Rechnung verfeinert werden muß. Die mögliche Ersparnis wird in dem oben angeführten Beispiel insoweit größer als 5 v.H. sein, als die der Einkommensteuer (und Kirchensteuer) unterliegenden Gewinnteile mit einem durchschnittlichen Steuersatz von weniger als 49 v.H. (Einkommensteuer- und Kirchensteuerbelastung) versteuert werden. Nur wenn die der Einkommensteuer unterliegenden Gewinnteile so hoch sind, daß sie wie die körperschaftsteuer-

---

1) Der gegenwärtige Einkommensteuertarif ist ab 1.1.1958 in Kraft.

pflichtigen Gewinnteile mit durchschnittlich 49 v.H. versteuert werden, beträgt die Gesamtersparnis 5 v.H. Sind jedoch die der Einkommensteuer unterliegenden Gewinnteile so groß, daß sie mit einem höheren Satz als insgesamt 49 v.H. versteuert werden, so beträgt die Ersparnis - unter den Voraussetzungen unseres Beispiels - weniger als 5 v.H.

Bei der Aufteilung der Gewinne gibt es ein Aufteilungsverhältnis, bei dem die Gesamtbelastung am geringsten und damit die Ersparnis am größten ist. Die größte Gesamtersparnis (optimales Verhältnis) liegt dort, wo die zusätzliche Einkommensteuer, d.h. die durch Erhöhung des Einkommens um eine Tarifstufe ausgelöste Einkommensteuer einschließlich der effektiven Kirchensteuerbelastung gerade 49 v.H. beträgt. Wenn die einkommensteuerpflichtigen Gewinnteile über diese Grenze hinaus erhöht werden, so unterliegen sie einer Progression, die den Körperschaftsteuersatz übersteigt; bleiben sie unter dieser Grenze, so unterliegen sie der Körperschaftsteuer in Höhe von 49 v.H., obwohl eine entsprechende Einkommensteuer diesen Prozentsatz nicht erreichen würde.

In den folgenden Beispielen erfolgt die Berechnung der steuerlichen Gesamtbelastung verschiedener Aufteilungsverhältnisse für Gewinne in Höhe von 500.000, 800.000 und 1.200.000 DM. Den Einkommensteuerberechnungen liegt die Steuerklasse I zugrunde; Sonderausgaben sind nicht berücksichtigt. Die Kirchensteuer ist nur in Höhe der effektiven Belastung in der steuerlichen Gesamtbelastung enthalten. Den Berechnungen zur Körperschaftsteuer liegt der Tarif für personenbezogene Gesellschaften mit einem Steuersatz in Höhe von 49 v.H. zugrunde.

Die Beispiele zeigen, daß das optimale Verhältnis bei den gegenwärtigen Tarifen bei einem einkommensteuerpflichtigen Gewinnanteil in Höhe von etwa 50.000 DM (je Gesellschafter) liegt. Obwohl die geringste Ertragsteuerbelastung unabhängig von der Höhe des Gesamtgewinnes bei einem einkommensteuerpflichtigen Gewinnanteil in Höhe von etwa 50.000 DM liegt, schwankt die prozentuale Belastung mit der Höhe des Gesamtgewinns. Im ersten Beispiel war der Gesamtgewinn mit 500.000 DM angenommen worden, die absolute Ertragsteuerbelastung beträgt im optimalen Verhältnis 238.867 DM, das sind 47,77 v.H. des Gesamtgewinns; im zweiten Beispiel betrug der Gesamtgewinn 800.000 DM, die Ertragsteuerbelastung 385.867 DM, das sind 48,23 v.H. des Gesamtgewinns. Die pro-

zentual steigende Belastung höherer Gewinne erklärt sich dadurch, daß die durchschnittliche Einkommensteuer auch bei einem Ansteigen der zusätzlichen Einkommensteuer auf 49 v.H. noch weit unter diesem Satz liegt. Bei einer Zunahme der körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnteile wirkt sich naturgemäß der niedrigere Durchschnittssatz der Einkommensteuer immer geringer aus, da der einkommensteuerpflichtige Gewinnanteil konstant bleibt.

Die durch eine Betriebsspaltung erzielbare prozentuale Ertragsteuerersparnis läßt sich nicht allgemein genau angeben, weil die durchschnittliche prozentuale Einkommen- und Kirchensteuerbelastung mit der Gewinnhöhe schwankt. Wie die folgenden Berechnungen zeigen, sind die Belastungsunterschiede bei hohen Gewinnen jedoch relativ gering.

1 Gesamtgewinn	2 E Steuer	3 Durchschnittl. prozentuale E Steuer	4 Ki Steuer	5 Effektive Ki Steuer
500.000	253.708	50,5	25.371	12.559
800.000	412.708	51,6	41.271	19.975
1.200.000	624.719	52,1	62.472	29.924

6 Gesamtbelastung E Steuer + effekt. Ki Steuer	7 Gesamtbelastung in v.H.	8 Gesamtbelastung im optimalen Verhältnis bei Gewinnaufteilung in v.H.	9 Belastungsunterschied in v.H.
266.267	53,25	47,77	5,48
432.683	54,08	48,23	5,85
654.643	54,55	48,49	6,06

Wenn bei einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft die Geschäftsführergehälter ohne Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung auf etwa 50.000 DM je Gesellschafter bemessen werden können, so könnte hierdurch

1. Beispiel: Gesamtgewinn 500.000 DM

1 E Stpfl.	2 Kö Stpfl.	3 Kö Steuer	4 E Steuer	5 Ki Steuer	6 Durchschnittl. prozentuale E Steuer	7 Effekt. Ki Steuer	8 3 + 4 + 7 Gesamtbelastung in DM	9 Gesamtbelastung in v.H.
45.000	455.000	222.950	15.017	1.501	33,4	1.000	238.967	47,79
50.000	450.000	220.500	17.238	1.723	34,5	1.129	238.867	47,77
72.000	428.000	209.720	27.652	2.765	38,4	1.703	239.075	47,81
90.000	410.000	200.900	36.692	3.669	40,8	2.172	239.764	47,95

2. Beispiel: Gesamtgewinn 800.000 DM

45.000	755.000	369.950	15.017	1.501	33,4	1.000	385.967	48,24
50.000	750.000	367.500	17.238	1.723	34,5	1.129	385.867	48,23
72.000	728.000	356.720	27.652	2.765	38,4	1.703	386.075	48,26
90.000	710.000	347.900	36.692	3.669	40,8	2.172	386.764	48,34

3. Beispiel: Gesamtgewinn 1.200.000 DM

30.000	1.170.000	573.300	8.705	870	29,0	618	582.623	48,55
45.000	1.155.000	565.950	15.017	1.501	33,4	1.000	581.967	48,50
50.000	1.150.000	563.500	17.238	1.723	34,5	1.129	581.867	48,49
72.000	1.128.000	552.720	27.652	2.765	38,4	1.703	582.075	48,51
90.000	1.110.000	543.900	36.692	3.669	40,8	2.172	582.764	48,56

die geringste Ertragsteuerbelastung in einfacherer Weise erreicht werden (so kann z.B. der Gewinn der Personengesellschaft nicht konstant gehalten werden). Selbst wenn dieser Betrag nicht erreicht wird, so sind die Belastungsunterschiede so gering, daß die Betriebsspaltung keinen Anreiz bieten kann aus Gründen einer augenblicklichen Ertragsteuerersparnis einer Umwandlung vorgezogen zu werden.

b) Vermeidung einer doppelten steuerlichen Belastung

Ein Gesichtspunkt, welcher bei der Gestaltung der Gesellschaftsverträge mehr und mehr in den Vordergrund tritt, ist in dem Bestreben zu sehen, ein größeres, nicht der steuerlichen Doppelbelastung unterliegendes, frei verfügbares Einkommen zu schaffen. Das Ziel der betrieblichen Steuerpolitik kann bei den gegenwärtigen Tarifverhältnissen nicht eine absolute Steuerersparnis ohne Rücksicht auf die Beschränkung der Verwendungsmöglichkeit der ersparten Mittel sein - dazu sind die Belastungsunterschiede zu gering -, sondern neben einer Steuerersparnis muß die Möglichkeit der freien Verfügung über die versteuerten Restbeträge gebührend berücksichtigt werden. Andernfalls kann die augenblickliche (relativ geringe) Steuerersparnis über kurz oder lang ins Gegenteil umschlagen, nämlich dann, wenn die thesaurierten Gewinne aus irgendwelchen Gründen benötigt werden und ausgeschüttet werden müssen.

Die horizontale oder vertikale Betriebsspaltung vermag (neben anderen Gestaltungsmöglichkeiten) dieses Problem zu lösen. Insbesondere wenn die Geschäftsführergehälter z.B. wegen hoher Pensionsrückstellungen niedrig bemessen werden müssen oder nicht alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind, werden die aus der Personengesellschaft fließenden Gewinnteile benötigt. Die durch eine Überschreitung des optimalen Punktes ausgelösten Mehrsteuern sind relativ gering, so daß die Gesellschafter erheblich höhere Einkommen als 50.000 DM beziehen können. Die ertragsteuerliche Gesamtbelastung bei einem einkommensteuerpflichtigen Gewinnanteil bzw. Geschäftsführergehalt in Höhe von 30.000 DM entspricht etwa der Gesamtbelastung, die bei einem einkommensteuerpflichtigen Gewinnanteil in Höhe von 90.000 DM entsteht. Es können den Gesellschaftern durch eine Betriebsspaltung also erhebliche Beträge zur Verfügung gestellt werden, die aus einer Kapitalgesellschaft nur über den Weg einer doppelten steuerlichen Belastung entnommen werden können.

2. Besonderheiten der Bilanzierung und der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen

Durch die Betriebsspaltung werden zwei neue rechtlich selbständige Betriebseinheiten geschaffen, von denen jede ihre eigene Steuerbilanz aufzustellen hat. Dadurch, daß bei der Betriebsaufspaltung eine Personengesellschaft und eine Kapitalgesellschaft nebeneinander bestehen, ergeben sich bei der Bilanzierung und der Steuerveranlagung einige Besonderheiten. Unter Umständen können sowohl die Steuervergünstigungen, die an die Personengesellschaft geknüpft sind, z.B. die Vergünstigung des nicht entnommenen Gewinns, als auch die Vergünstigungen, die normalerweise nur für Kapitalgesellschaften Anwendung finden, z.B. Pensions-Rückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer, nebeneinander ganz oder teilweise in Anspruch genommen werden.

a) Pensions-Rückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer

Bei Personenunternehmungen wird eine Pensionsrückstellung für Gesellschafter-Geschäftsführer nur im begrenzten Umfang anerkannt, weil die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht kein selbständiges Steuersubjekt darstellt (Bilanzbündeltheorie). In dem grundlegenden RFH-Urteil vom 13.3.1940[1] heißt es: "Pensionsrechte und Pensionsverpflichtungen der Gesellschafter-Geschäftsführer müssen als eine Einheit angesehen werden. Eine Belastung eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch Pensionsansprüche anderer Gesellschafter-Geschäftsführer kann nur insoweit anerkannt werden, als sie den Wert seines eigenen Rechts übersteigt." Mit steuerlicher Wirkung ist es nicht möglich, daß sich alle Gesellschafter einer Personengesellschaft gegenseitig Pensionszusagen geben. Wird dagegen z.B. nur einem Gesellschafter eine Pension zugesagt, so kann für die übrigen Gesellschafter eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung gebildet werden; ihr Gewinn mindert sich im Verhältnis ihrer Anteile, der Gewinn des Berechtigten bleibt unverändert.

Kapitalgesellschaften können Pensionszusagen an sämtliche Gesellschafter-Geschäftsführer geben und entsprechende Rückstellungen bilden; zu beachten

---

1) RStBl 1940 S. 474; vgl. auch BFH-U. v. 8.10.1957, BStBl 1957 S. 440

ist allerdings, daß bei der Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung die Rückstellungen den übrigen Bezügen zugerechnet werden. [1] Für Gesellschafter-Geschäftsführer von Einmanngesellschaften und für Geschäftsführer, die an der Kapitalgesellschaft (zusammen mit ihrer Ehefrau) zu mehr als 50 v.H. beteiligt sind, können im allgemeinen keine Rückstellungen für Pensionszusagen gebildet werden. Der BFH [2] hat die Bildung einer Rückstellung nur zugelassen, wenn mit einer Inanspruchnahme der Gesellschaft ernsthaft zu rechnen ist. Die an den Nachweis der Ernsthaftigkeit gestellten strengen Anforderungen werden in den meisten Fällen nicht zu erfüllen sein, so daß eine Pensionsrückstellung mit steuerlicher Wirkung nicht gebildet werden kann. Steuerlich abzugsfähig ist dagegen die Bildung einer Rückstellung für eine Versorgungszusage zugunsten der Ehefrau und der Kinder des die Kapitalgesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers.

Wenn bei einer Betriebsspaltung z.B. zwei Gesellschafter an beiden Betrieben gleichmäßig beteiligt sind und sowohl Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft (im folgenden kurz GmbH) als auch der Personengesellschaft (im folgenden kurz OHG) sind, so kann eine Pensionszusage in verschiedener Weise erfolgen.

1. Beide Geschäftsführer erhalten ihre Pensionszusage von der GmbH. Die nach versicherungs-mathematischen Grundsätzen berechneten Rückstellungen sind bei der Körperschaftsteuer voll abzugsfähig (nicht dagegen bei der Gewerbesteuer). Durch die unterschiedlichen persönlichen Verhältnisse (Alter, Familienstand usw.) der Gesellschafter-Geschäftsführer wird sich bei einer für beide Gesellschafter gleich hohen Zusage eine verschieden hohe Rückstellung ergeben. Der Wertzuwachs durch die ersparte Körperschaftsteuer verteilt sich dagegen bei gleicher Beteiligung auf die Anteile der Gesellschafter gleichmäßig.

---

1) u.a. BFH-U. v. 6.12.1955, BStBl 1956 S. 30

2) Urteil vom 5.5.1959, BStBl 1959 S. 369 und Urteil vom 4.8.1959, BStBl 1959 S. 374; einschränkend bereits Urteil vom 15.4.1958, BStBl 1958 S. 428

2. Der Gesellschafter A erhält seine Pensionszusage von der OHG, der Gesellschafter B dieselbe Pensionszusage von der GmbH. Die Passivierung des Anspruchs des Gesellschafters A in der OHG-Bilanz hat zur Folge, daß sich der Gewinn des Gesellschafters B um den Betrag mindert, der seiner Beteiligung entspricht; ferner kommt ihm mittelbar durch seinen Anteilbesitz an der GmbH die ersparte Körperschaftsteuer auf die Hälfte seiner eigenen Pensionsrückstellung zugute, so daß der Gesellschafter A steuerlich benachteiligt wird. -

Wenn die Bezüge eines Gesellschafters bereits so hoch sind, daß durch die Pensionsrückstellung eine verdeckte Gewinnausschüttung ausgelöst wird, kann eine derartige Aufteilung der Pensionsverpflichtungen von Bedeutung sein.

3. Beide Gesellschafter erhalten ihre Pensionszusage von der GmbH, der Gesellschafter A erhält eine weitere Zusage von der OHG. Gegenüber dem Beispiel 2) treten keine Besonderheiten auf; es ist möglich, auf diese Weise die Pensionszusagen zu erhöhen, ohne sich der Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung auszusetzen.

Wenn nicht alle Gesellschafter an beiden Gesellschaften gleichmäßig beteiligt sind oder nicht alle Gesellschafter an beiden Gesellschaften Geschäftsführer sind, so bietet unter Umständen die Aufteilung der Pensionsansprüche auf die GmbH und die OHG die beste Lösung. Der Gesellschafter A soll z.B. mit 50 v.H. an der OHG und mit 20 v.H. an der GmbH beteiligt sein, von der Geschäftsführung der OHG soll er ausgeschlossen und nur Geschäftsführer der GmbH sein. Der Gesellschafter B ist an der OHG mit 50 v.H., an der GmbH mit 80 v.H. beteiligt und Geschäftsführer in beiden Gesellschaften. Für den Gesellschafter A kann eine Pensionszusage demnach nur von der GmbH, für den Gesellschafter B im allgemeinen nur von der OHG gegeben werden. In diesem Fall haben beide Gesellschafter einen steuerlichen Vorteil. Bei dem Gesellschafter A mindert sich sein Gewinnanteil und damit sein Einkommen um die Hälfte der Rückstellung für die Pensionszusage an den Gesellschafter B. Die in der GmbH ersparte Körperschaftsteuer für die Rückstellung der Pensionszusage an den Gesellschafter A kommt (mittelbar) dem Gesellschafter B zu 80 v.H., dem Gesellschafter A zu 20 v.H. zugute. Die Möglichkeiten, die sich im Rahmen einer Betriebsspaltung für die vertragliche Gestaltung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer ergeben, sind so

vielseitig und von den besonderen Vertrags- und Beteiligungsverhältnissen abhängig, daß sie nicht erschöpfend behandelt werden können.

Bei der Abgabe von Pensionsversprechen ist stets zu bedenken, daß sie einmal erfüllt werden müssen oder aber daß die hierfür gebildeten Rückstellungen aufzulösen und nachzuversteuern sind. Die plötzliche Nachversteuerung des gesamten Rückstellungsbetrages in einem Jahr kann zu erheblichen Nachteilen führen. Bei Pensionszusagen im Rahmen von Familiengesellschaften ist zu prüfen, ob nicht durch einen Todesfall Berechtigter und Verpflichteter in absehbarer Zeit zusammenfallen können; im übrigen kann das Risiko des plötzlichen Todes des Berechtigten bzw. seiner Familie (z.B. durch Unglücksfall) und die dadurch bedingte Nachversteuerung des Rückstellungsbetrages nicht ausgeschaltet werden.

b) 7c-Darlehn

Von der "Siebenergruppe" sind gegenwärtig nur noch die der Förderung des Wohnungsbaus dienenden Vorschriften der §§ 7b und 7c EStG in Kraft. Die Sonderabschreibungen der §§ 7a und 7e EStG können nur noch von einem begrenzten Personenkreis in Anspruch genommen werden. Deshalb ist für die Betriebsspaltung gegenwärtig nur die Neufassung des § 7c EStG von besonderer Bedeutung.

Durch die lange Laufzeit und die gleichmäßige Tilgung der Darlehn ist eine Gewinnverschiebung und ein langfristiger Gewinnausgleich unmöglich geworden, so daß das Interesse der Wirtschaft an 7c-Darlehn stark nachgelassen hat. An einer Hingabe von 7c-Darlehn sind vorwiegend nur Personenkreise interessiert, die wirtschaftlich Eigentümer der erstellten Wohnhäuser werden oder die Personen, die ihnen nahestehen (Arbeitnehmer, Verwandte), Vorteile verschaffen wollen.

Bei der Betriebsspaltung ist die Darlehnsgewährung - ähnlich wie die Passivierung der Pensionszusagen - in verschiedenen Formen möglich:

1. Die OHG bzw. die Gesellschafter geben 7c-Darlehn an andere Gesellschafter. Da die OHG im Einkommensteuerrecht kein selbständiges Steuersubjekt darstellt, können sich die Gesellschafter mit steuerlicher Wirkung nicht gegenseitig 7c-Darlehn geben. In der Praxis wird daher das Darlehn

nicht von der OHG, sondern von den Gesellschaftern gegeben. Abzugsfähig ist ein Betrag von insgesamt 25 v.H. des Darlehns außerhalb der Bilanz und ferner ein von der Laufzeit abhängiger Abzinsungsbetrag innerhalb der Bilanz. Wenn eine OHG nur aus zwei Personen besteht, so kann nur ein Gesellschafter dem anderen ein 7c-Darlehn gewähren; wenn sie aus drei Gesellschaftern besteht, können zwei Gesellschafter dem dritten oder der dritte den beiden anderen 7c-Darlehn gewähren usw.; die Möglichkeiten nehmen mit der Zahl der Gesellschafter zu.

Darlehn in dieser Form werden nur bei Familiengesellschaften zwischen nahen Verwandten lohnend sein, weil nur bei einem engen Verhältnis zwischen Darlehnsnehmer und Darlehnsgeber die Zinslosigkeit der Darlehn wirtschaftlich vertretbar ist. Wenn allerdings Darlehnsgeber und Darlehnsnehmer im Todesfall gegenseitig als Erbe eintreten, so besteht die Gefahr einer späteren Nachversteuerung, so z.B. wenn der Vater seinem Sohn (Alleinerben) größere Darlehn mit langer Laufzeit zur Verfügung stellt.

2. Die OHG bzw. die Gesellschafter geben 7c-Darlehn an die GmbH. Während in dem obigen Beispiel die Gesellschafter nicht gleichmäßig durch die Darlehnshingabe begünstigt bzw. belastet werden, können sich bei einer Darlehnsgewährung an dem in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführten Teilbetrieb alle Gesellschafter gleichmäßig bzw. im Verhältnis ihrer Anteile beteiligen und die steuerlichen Vorteile in Anspruch nehmen. Die wesentliche Beteiligung der Darlehnsgeber an der Rechtsperson ist nach dem Urteil des BFH vom 6.3.1952 [1] unbeachtlich. Die OHG bzw. ihre Gesellschafter können im Rahmen der Höchstbeträge aus ihren Betriebsmitteln (Gewinn) der Kapitalgesellschaft 7c-Darlehn gewähren, die mit diesen Mitteln Wohnhäuser bzw. Eigenheime errichtet, welche wirtschaftlich den Darlehnsgebern im Verhältnis ihrer Anteile an der GmbH gehören. Diese können also die Steuerbegünstigungen (Ermäßigung der Einkommen- und Gewerbesteuer) voll in Anspruch nehmen, ohne die wirtschaftlichen Nachteile der Darlehnshingabe (Zinslosigkeit) in Kauf nehmen zu müssen. Allerdings haben bei ungleichen Beteiligungsverhält-

---

1) BStBl 1952 S. 114

nissen an OHG und GmbH die Gesellschafter, welche an der OHG höher (und auch entsprechend höhere 7c-Darlehn gewähren) und an der GmbH in geringerer Höhe beteiligt sind, einen wirtschaftlichen Nachteil gegenüber den im umgekehrten Verhältnis beteiligten Gesellschaftern, denen die Zinslosigkeit der von den anderen Gesellschaftern über ihr Beteiligungsverhältnis hinaus zur Verfügung gestellten Mittel infolge ihrer höheren Beteiligung stärker zugute kommt; natürlich können diese dafür nur die entsprechenden geringeren Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen. Allgemeine Voraussetzung der Darlehnshingabe ist, daß die OHG über entsprechend hohe Gewinne und liquide Mittel verfügt, und daß diese Mittel nicht für außerbetriebliche Zwecke der Gesellschafter benötigt werden.

Die Finanzverwaltung hat vielfach die einer Kapitalgesellschaft durch ihre Gesellschafter gewährten 7c-Darlehn als eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung angesehen (§ 3 KVStG) und sie der Gesellschaftsteuer unterworfen. In bezug auf eine mit dem gesetzlichen Mindestkapital ausgestattete Wohnungsbau-GmbH hat der BFH [1] entschieden, daß in diesen Fällen ein Teil der durch die Gesellschafter gewährten 7c-Darlehn (30 - 35 v.H.) eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt. Bei einer Betriebsaufspaltung dürfte die Sachlage anders zu beurteilen sein. Die 7c-Darlehn empfangende GmbH verfügt in vielen Fällen über erhebliche eigene Mittel (thesaurierte Gewinne). Sie wird einen Teil der Baukosten mit 7c-Mitteln (auf 7.000 bzw. 10.000 DM für jede Wohnung begrenzt) und einen weiteren Teil mit Landesmitteln und einen Rest mit eigenen Mitteln finanzieren bzw. finanzieren können. Eine Gesellschaftsteuerpflicht wird prinzipiell nicht anzunehmen sein, wenn der Anteil der Selbstfinanzierung der GmbH 30 v.H. oder mehr beträgt. [2] Beteiligt sich die GmbH nicht mit eigenen Mitteln an der Baufinanzierung, so kann ebenfalls nicht in jedem Fall eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung unterstellt werden. Im Urteil vom 7.5.1952 [3] heißt es u.a.:

"Eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung wird durch eine Darlehnsgewährung insoweit ersetzt, als ein verantwortungsbewußter, vorsichti-

---

1) u.a. BFH-U. v. 7.5.1952, BStBl 1952 S. 181
2) Nach einem FG-Urteil vom 31.5.1957 (Köln, DStZ E 1957 S. 414) genügt eine Selbstbeteiligung in Höhe von 27 v.H.
3) BStBl 1952 S. 181

ger Kaufmann, der alle Umstände, insbesondere die vorhandenen Risiken, verständnisvoll berücksichtigt, zur gedeihlichen Fortführung des Geschäftsbetriebes des Unternehmens Eigenmittel (Eigenkapital) für erforderlich ansieht." Wenn das Unternehmen über genügend Eigenkapital verfügt, um das mit dem sozialen Wohnungsbau verbundene Risiko ohne Gefahr tragen zu können, wird m. E. keine Gesellschaftsteuerpflicht ausgelöst werden. Es dürfte nicht erforderlich sein, daß das zur Verfügung stehende Eigenkapital tatsächlich zum Bau verwendet wird. Es muß m. E. zulässig sein, die Wohnungsbaufinanzierung in voller Höhe der Herstellungskosten mit fremden zinslosen und zinsverbilligten Mitteln vorzunehmen, ohne daß Gesellschaftsteuerpflicht entsteht.

3. Die GmbH gibt 7c-Darlehn an Gesellschafter bzw. deren Verwandte. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH [1] stellt die Hingabe von 7c-Zuschüssen (§ 7c EStG alter Fassung) und langfristigen 7c-Darlehn bei der hingebenden Kapitalgesellschaft zwar einen steuerbegünstigten Tatbestand dar, bei den Gesellschaftern wird der Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung zur Einkommensteuer herangezogen. Nicht entschieden ist bis jetzt der Fall durch höchstrichterliche Rechtsprechung, ob bei einem Darlehn mit kurzer Laufzeit (vgl. BFH-Urteil vom 6.12.1955 - 10 bis 15 Jahre -), bei dem eine verdeckte Gewinnausschüttung in bezug auf die Gewährung des Darlehns nicht angenommen wird, eine verdeckte Gewinnausschüttung in bezug auf die Zinslosigkeit des Darlehns in Höhe der ersparten Zinsen gegeben ist. Diese Frage muß bei kritischer Würdigung der bisherigen Rechtsprechung des BFH bejaht werden, da die Abzugsfähigkeit der 7c-Mittel beim Geber streng von einer Steuerpflicht beim Empfänger zu trennen ist und nach den allgemeinen Grundsätzen eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der ersparten Zinsen vorliegt.

Entgegen den allgemeinen für verdeckte Gewinnausschüttungen geltenden Beurteilungsgrundsätzen hat der BFH die Gewährung von 7c-Zuschüssen an nahe Verwandte von Gesellschaftern (ohne Rücksicht auf die Zusammenveranlagung) nicht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen, wenn mit den Mitteln keine Wohnungen für die Gesellschafter selbst geschaffen wer-

---

1) u.a. Urteil vom 6.12.1955, BStBl 1956 S. 80

den. [1] Nach diesem Urteil dürfte es möglich sein, daß z. B. die Ehefrauen der Gesellschafter langfristige 7c-Mittel erhalten und hiermit Wohnungen für fremde Personen bzw. Angestellte der Gesellschaft errichten.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, daß das Bestehen eines Organverhältnisses ohne Gewinn- und Verlustausschlußvereinbarung zwischen den beiden aufgespaltenen Unternehmungen die Abzugsfähigkeit der 7c-Darlehn nicht beeinflußt. [2]

Ähnlich der Passivierung von Pensionszusagen bietet die 7c-Darlehnsgewährung oft die Möglichkeit, wahlweise auf Mittel der OHG oder der GmbH, u. U. auch auf die Mittel beider Unternehmungen zurückzugreifen. In Verbindung mit einer Kapitalgesellschaft haben sich durch die Gewährung von 7c-Darlehn seit jeher interessante und wirtschaftlich vorteilhafte Gestaltungsmöglichkeiten geboten. Im Rahmen einer Betriebsspaltung kann auch die neue Fassung des § 7c EStG einen Anreiz zur Darlehnsgewährung bieten. Allerdings ist zu beachten, daß die Vorschriften zum 31. Dezember 1961 auslaufen.

c) Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns

Die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns ist bereits seit dem Veranlagungszeitraum 1952 einem eng begrenzten Personenkreis (Vertriebene und Verfolgte des Naziregimes) vorbehalten. Trotzdem ist die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns weiterhin von Interesse, da diese Begünstigung nicht, wie manche Vergünstigungen der "Siebenergruppe", eine Notlösung der Nachkriegszeit darstellt, sondern bereits früher

---

1) BFH-Urteil vom 11.3.1952, BStBl 1952 S. 119. Vgl. auch BFH-Urteil vom 18.11.1958, BStBl 1959 S. 4; der BFH hat in diesem Urteil an Gesellschafter-Geschäftsführer gegebene unverzinsliche 7c-Darlehn mit einer Laufzeit von 50 Jahren nicht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen, weil in den mit 7c-Mitteln errichteten Wohngebäuden ausschließlich Arbeitnehmer wohnten und die Mieten niedriger als die im sozialen Wohnungsbau üblichen waren.

2) Vgl. Zacharias, StbJ 1950 S. 171

(während des Krieges § 3 StÄV vom 20.8.1941) wirtschaftspolitischen Zwecksetzungen diente und auch in Zukunft dienen kann und deshalb hier kurz behandelt werden soll.

Nach der bis 1945 geltenden Regelung und der von 1948 - 1950 sowie der ab 1952 geltenden Regelung war die Steuerbegünstigung stets auf Personengesellschaften beschränkt, und zwar konnte bei Beteiligung an mehreren Unternehmungen die Begünstigung nur für die Summe (Saldo) der Gewinnanteile in Anspruch genommen werden, d.h. Verluste waren mit Gewinnen aufzurechnen. Wenn bei einer Betriebsspaltung eine Personengesellschaft und eine Kapitalgesellschaft nebeneinander bestehen, so konnten die an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter die Steuerbegünstigung im Verhältnis ihrer Gewinnanteile in Anspruch nehmen. Die Höhe der Steuerfreiheit hängt von der gesetzlichen Regelung ab. Nach dem EStG in der Fassung von 1950 waren 50 v.H. des nichtentnommenen Gewinns, höchstens aber 15 v.H. der Summe der Gewinne als Sonderausgaben abzugsfähig. In der Fassung des EStG 1955 war der Höchstbetrag der Steuerfreiheit auf 20.000,-- DM begrenzt. Während bei der Regelung von 1950 die Einzel- und Personenunternehmen gegenüber einer Aufspaltung in Personen- und Kapitalfirma günstiger gestellt waren, bestand bei der Regelung von 1955 die Möglichkeit, auch bei einer Betriebsspaltung die Steuerfreiheit bis zur gesetzlich vorgesehenen Höchstgrenze auszuschöpfen. Allerdings war ein (nicht entnommener) Gewinn von etwa 65.000,-- DM erforderlich, um einen Betrag von 20.000,-- DM geltend machen zu können, weil nur 50 v.H. des nicht entnommenen Gewinns abzugsfähig war und die auf nicht entnommene Gewinne entfallende Einkommensteuer als Entnahme zählte. Da der Steuerpflichtige außerdem seinen Lebensunterhalt bestreiten muß und die hierauf entfallende Einkommensteuer progressiv ansteigt, wird in der Regel ein höherer Betrag, und zwar mindestens 80.000,-- bis 90.000,-- DM erforderlich gewesen sein, um den Höchstbetrag des nicht entnommenen Gewinns zu erreichen.

Wenn durch spätere Mehrentnahmen eine Nachversteuerung ausgelöst wird, so wird durch die Begünstigung keine Steuerersparnis, sondern nur eine Steuerverlagerung bewirkt. Auch durch die zwangsweise Ablösung steuerfrei gebliebenen, nicht entnommenen Gewinns [1] wird die Steuerersparnis zum Teil

1) § 52 Abs. 13 EStG Fassung 1955 regelte die zwangsweise Ablösung des bis zum Veranlagungszeitraum 1954 nicht versteuerten nicht entnommenen Gewinns; der Steuersatz betrug 10 v.H. des Ablösungsbetrages.

aufgehoben und in eine Steuerverlagerung umgewandelt. Da in vielen Fällen eine Betriebsspaltung gerade deshalb vorgenommen wird, um für außerbetriebliche Zwecke Gewinnteile zur Verfügung zu haben, bleibt die Anwendungsmöglichkeit der Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns im wesentlichen auf bestimmte Einzelfälle beschränkt. Von Bedeutung kann die Begünstigung insbesondere dann sein, wenn gewisse Spitzenbeträge der Gewinne der Personengesellschaft von den Gesellschaftern nicht benötigt werden und der Einkommensteuerprogression entzogen werden sollen.

Durch die Teilumwandlung einer Unternehmung in eine Kapitalgesellschaft wird eine Mehrentnahme und damit eine Nachversteuerung hervorgerufen, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehören. In der Regel kommt allerdings eine Nachversteuerung im Sinne der §§ 10a, 32a bzw. 32b EStG gegenwärtig nicht mehr in Betracht, so daß durchweg die Frage der Zugehörigkeit der Anteile zum Betriebsvermögen von diesem Tatbestand nicht mehr beeinflußt wird.

d) Wertberichtigung auf Forderungen bei vertikaler Betriebsspaltung

Im Rahmen einer Betriebsspaltung ist eine Wertberichtigung auf Forderungen, die einer Unternehmung gegenüber der anderen Unternehmung zustehen, naturgemäß nur unter bestimmten strengen Voraussetzungen möglich. Wenn die Forderungen von der Personengesellschaft geschuldet werden, kommt eine Wertberichtigung praktisch nur bei Zahlungsunfähigkeit der Unternehmung und der haftenden Unternehmer in Betracht; wenn die Kapitalgesellschaft (z.B. eine Vertriebs-GmbH, nicht dagegen eine Vertriebs-OHG) Schuldnerin ist, kann eine Forderungsabschreibung unter besonderen Umständen in Frage kommen.

Nach den vom RFH [1] entwickelten Grundsätzen hängt die Abschreibungsmöglichkeit von den gesamten Vermögensverhältnissen der beherrschten Kapitalgesellschaft ab. Die Wertberichtigung ist nur zulässig, wenn eine

---

1) U. v. 31.10.1933, angeführt im Urteil v. 6.5.1936, RStBl 1936 S. 861

Unterbilanz besteht. In diesem Fall werden die Beteiligung und die Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft nicht mehr durch das Vermögen gedeckt. Die Abschreibung kann wahlweise an der Beteiligung oder an den Forderungen vorgenommen werden.

Eine Vertriebs-GmbH verfügt in der Regel erst dann über ein eigenes über die Verpflichtungen (einschl. Stammkapital) hinausgehendes Vermögen im Sinne des oben erwähnten RFH-Urteils, wenn sie aus nicht ausgeschütteten Gewinnen Rücklagen gebildet hat. Vor allem zu Beginn der Vertriebstätigkeit eintretende Forderungsausfälle können eine Unterbilanz herbeiführen. Die Delkredererückstellung bei der GmbH führt zu einem vortragsfähigen Verlust (begrenzt auf 5 Jahre); die Delkredererückstellung bei der OHG mindert den Gewinn der Gesellschafter unmittelbar. Wenn die GmbH in den folgenden Jahren Gewinne erzielt - was bei einer angemessenen Preisgestaltung im allgemeinen möglich und beabsichtigt ist -, wirkt sich der Forderungsausfall bei der GmbH durch den Verlustvortrag steuerlich aus; die OHG hat allerdings ihre Delkredererückstellung aufzulösen und als außerordentlichen Ertrag zu versteuern. Durch eine Abschreibung der Beteiligung an Stelle der Bildung einer Delkredererückstellung wird ebenfalls der Gewinn der Personengesellschaft in Höhe der Unterbilanz der Kapitalgesellschaft gemindert, eine Nachversteuerung jedoch vermieden, da der Ansatz des höheren Teilwertes der Beteiligung nicht zwingend ist, sondern die abgeschriebenen Buchwerte unverändert fortgeführt werden können.

Wenn die Forderungsausfälle so schwerwiegend sind, daß sie dringend eine Sanierung der GmbH erfordern, so kann einem rechtswirksamen Forderungsverzicht auch die steuerliche Anerkennung nicht versagt werden. Normalerweise stellt ein Forderungsverzicht der Produktions-OHG gegenüber der Vertriebs-GmbH eine (nach § 2 Ziff. 4b KVStG gesellschaftsteuerpflichtige) Kapitalzuführung dar. Hierauf können bei anhaltend schlechter Wirtschaftslage der GmbH (Unterbilanz) entsprechende Abschreibungen vorgenommen werden, so daß unter Umständen in Höhe der gesamten Forderungsnachlässe abzugsfähige Betriebsausgaben vorliegen. Bei einer Sanierung durch Schulderlaß dürfen nicht persönliche Gründe der Gesellschafter-Gläubiger im Vordergrund stehen, sondern es muß das Bestreben vorherrschen, das kapitalmäßig notleidende Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragreich zu gestalten.

Allerdings ist die Beantwortung dieser Frage, nämlich ob der Forderungsverzicht aus dem Beteiligungsverhältnis der OHG-Gesellschafter an der GmbH herzuleiten ist oder ob auch ein nicht beteiligter Gläubiger der Gesellschaft diese Vorteile zuwenden würde, oft sehr schwierig. Man wird vor allem dann eine Sanierung annehmen können, wenn die OHG nicht Alleingläubigerin der GmbH ist und die anderen an der GmbH nicht beteiligten Gläubiger ebenfalls auf wesentliche Schuldbeträge verzichten.

Durch die steuerliche Anerkennung des Sanierungsgewinns entsteht in Höhe des Forderungsverzichtes bei der OHG eine Gewinnminderung. Bei der Kapitalgesellschaft bleibt der Forderungsverzicht steuerfrei, gleichviel, ob er als Sanierung oder als Kapitalzuführung angesehen wird (die Gesellschaftsteuer ermäßigt sich bei einer Sanierung von 2,5 auf 1 v.H.). Allerdings werden die vortragsfähigen Verluste der GmbH mit dem Sanierungsgewinn aufgerechnet; es vollzieht sich also durch den Sanierungsvorgang insoweit nur eine Verlagerung der Verluste der GmbH auf die OHG.

e) Preisgestaltung und Gewinnpoolung bei vertikaler Betriebsspaltung

Bei der vertikalen Betriebsspaltung werden die eingekauften bzw. hergestellten Wirtschaftsgüter zunächst innerhalb der Gesamtunternehmung umgesetzt. Diese sog. Innenumsätze bilden die Grundlage für eine Gewinnverlagerung. Durch eine entsprechende Preisgestaltung oder eine Gewinnpoolung kann der Gewinn von einer Unternehmung auf die andere verlagert werden. Die Gewinnpoolung ist grundsätzlich nicht an das Vorhandensein von Innenumsätzen gebunden; im Rahmen einer horizontalen Betriebsspaltung kommt ihr jedoch keine wesentliche Bedeutung zu.

aa) Die Gewinnpoolung

Der Oberfinanzpräsident Düsseldorf hatte in einer Verfügung vom 31.3.1949[1] Gewinnpoolungsverträge zwischen vertikal aufgespaltenen Unternehmungen steuerlich anerkannt. Die bald darauf herbeigeführte Entscheidung des Finanzministers Nordrhein-Westfalen[2] lehnte eine Gewinnpoolung bei der

---

1) Eildienst DStZ 1949 S. 338
2) Erlaß vom 26.1.1950, StBl NRW 1950, 46

Abspaltung einer Vertriebsgesellschaft ab und ließ lediglich als Übergangslösung eine Poolung für 1949 im Verhältnis 50 : 50 (Anteil der Vertriebsgesellschaft maximal 50 v.H. des Gesamtgewinns) zu. Die Zurücknahme der Zugeständnisse ist seiner Zeit von der Wirtschaft lebhaft bedauert worden und hat - wie zu erwarten war - viele kritische Stimmen ausgelöst. [1)]

In die Einkommensteuer-Richtlinien II 1948/49 sind die ablehnenden Bestimmungen, welche die Verwaltung binden, aufgenommen worden. Diese Bestimmungen sind noch in den Richtlinien 1958 enthalten; im Abschnitt 137 Abs. 4 heißt es: "Ebenso können Gewinnpoolungsverträge zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaften nicht anerkannt werden, weil die für die Anerkennung von Gewinnpoolungsverträgen durch die Rechtsprechung des RFH aufgestellten Grundsätze nicht gegeben sind." Offenbar versuchen die Einkommensteuer-Richtlinien der Gestaltungs- und Vertragsfreiheit die steuerliche Anerkennung über die von der Rechtsprechung bereits in früheren Urteilen manifestierten Grundsätze hinaus einzuschränken. [2)]

Eine Rechtsmittelentscheidung des BFH über die steuerliche Anerkennung von Gewinnpoolungsverträgen im Rahmen von Betriebsspaltungen ist bisher nicht herbeigeführt worden. Der RFH hat in verschiedenen Urteilen [3)] betont, daß ein Gewinnpoolungsvertrag nur dann anerkannt werden kann, wenn er in erster Linie den Interessen der Gesellschaft und nicht der Gesellschafter dient (andernfalls kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen). Daher muß bei Poolungsverträgen zwischen Gesellschaften, an denen die gleichen Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind, geprüft werden, welchen Interessen die Verträge in erster Linie dienen. Gleiche Gesellschafter und gleiche Beteiligungsverhältnisse schließen jedoch die steuerliche Anerkennung eines Gewinnpoolungsvertrages keinesfalls aus. Im Urteil vom 24.10.1933 [4)] heißt es: "Wie festge-

---

1) u.a. Boettcher, StBJ 1951 S. 113; Spitaler, Neue Betriebswirtschaft 1951 S. 113

2) so auch Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln, § 7, Anm. 11

3) v. 4.4.1933, RStBl 1933 S. 969; v. 24.10.1933 nur Kartei KörpStG 1925 § 13 R. 250 - 252

4) Kartei KörpStG 1925 § 13 R. 250 - 252

stellt ist, sind die Gesellschafter sämtlicher am Interessengemeinschaftsvertrag beteiligten in- und ausländischen Gesellschaften dieselben Personen. In einem solchen Falle ist es zum mindesten nicht ausgeschlossen, daß Interessengemeinschafts- und Poolungsverträge weniger den Belangen der Gesellschaften als der Gesellschafter selbst dienen sollen."

Bei einer vertikalen Betriebsspaltung sind die aufgespaltenen Unternehmungen wirtschaftlich eng miteinander verflochten, weil die eine Unternehmung Hauptzulieferer bzw. Hauptabnehmer der anderen Unternehmung ist. Die Unternehmungen sind dadurch auf Gedeih und Verderb miteinander verbunden. (Bei einer horizontalen Betriebsspaltung liegt eine so enge wirtschaftliche Verflechtung nicht vor; eine Gewinnpoolung wird sich viel schwieriger wirtschaftlich begründen lassen.) Im Rahmen einer vertikalen Betriebsspaltung können wirtschaftlich beachtliche Beweggründe für den Abschluß eines Poolungsvertrages vorgebracht werden. Wirtschaftlich beachtliche Gründe schließen einen Mißbrauch nach § 6 StAnpG aus. [1] Spitaler [2] führt als "empfehlenswerte Gewinnpoolungen" - denen unter normalen Umständen die wirtschaftsrechtliche und steuerliche Anerkennung nicht versagt werden kann - nacheinandergereihte Produktionsstufen, wie z.B. in der Textilindustrie zwischen Spinnerei, Weberei und Ausrüstungsbetrieb an.

Durch den Gewinnpoolungsvertrag darf keine wirtschaftlich ungerechtfertigte Gewinnverlagerung erfolgen, d.h. ein grundsätzlich zulässiger Gewinnpoolungsvertrag muß eine angemessene Verteilung des Gesamtgewinns entsprechend der Bedeutung der Tätigkeit der Unternehmung gewährleisten. Wenn im Einzelfall das Schwergewicht bei der Produktion liegt, gebührt der Produktionsunternehmung der Hauptteil des Gewinns, liegt das Schwergewicht dagegen beim Vertrieb, so steht der Vertriebsgesellschaft der überwiegende Teil des Gewinns zu. In der Praxis wird es nicht immer leicht sein, festzustellen, welcher Funktion eine größere Bedeutung zukommt. In diesen Fällen dürfte m. E. eine Aufteilung im Verhältnis 50 : 50 nicht zu beanstanden sein. [3]

---

1) vgl. RFH-U. v. 27.1.1937, RStBl 1937 S. 434
2) Neue Betriebswirtschaft 1951 S. 115 Ziff. 2
3) vgl. RFH-U. v. 29.10.1935, Kartei KörpStG 1934 § 2 Ziff. 1 in Verb. mit EStG § 49 Ziff. 2 R. 8

Enno Becker [1] legt entscheidendes Gewicht darauf, ob die Maßnahmen im Rahmen des Gesamtbetriebes wirtschaftlich gerechtfertigt sind. So kann es z.B. wirtschaftlich sinnvoll sein, die Kapitalbildung in einem Betrieb zu fördern. Wenn ein Gewinnpoolungsvertrag deshalb dieser Unternehmung den größten Teil des Gewinns zuweist, so müßte diese Vertragsgestaltung steuerlich beachtlich sein. Eine so großzügige Auslegung wird der Begriff der wirtschaftlich beachtlichen Beweggründe nach der gegenwärtigen Rechtsauffassung voraussichtlich nicht finden, falls zur Frage der Gewinnpoolung ein Musterprozeß vor dem BFH herbeigeführt werden sollte.

Solange keine BFH-Entscheidung in der Frage der Gewinnpoolung herbeigeführt worden ist, bleibt eine Betriebsaufspaltung mit Gewinnpoolungsvertrag mit einem erheblichen Risiko verbunden. Die Finanzverwaltung neigt dazu, die Abspaltung einer Vertriebsgesellschaft zu ignorieren, wenn der Gesamtgewinn auf Grund eines Gewinnpoolungsvertrages aufgeteilt wird. Diese Auffassung wird von Bühler [2], welcher der Betriebsaufspaltung sehr kritisch gegenübersteht, ebenfalls vertreten. M. E. kann jedoch der Betriebsspaltung nicht die steuerliche Anerkennung versagt werden, wenn der Gewinnpoolungsvertrag steuerlich unbeachtlich sein sollte.

bb) Die Preisgestaltung

Die Lieferungen der Produktionsunternehmung an die nachgeschaltete Unternehmung bzw. an die Vertriebsgesellschaft müssen zu angemessenen Preisen erfolgen.[3] Eine unangemessene Preisstellung stellt einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 6 StAnpG dar. Im Rahmen des Angemessenen können die Preise mit steuerlicher Wirkung festgelegt werden. In den EStR 1958 [4] heißt es in bezug auf die Vertriebsgesellschaften: "Im allgemeinen wird der von der Produktionsgesellschaft berechnete Preis nicht unter dem Preis liegen dürfen, den ein der Vertriebsgesellschaft entsprechendes Verkaufsunternehmen für Wirt-

---

1) StuW 1938 Sp 1 ff.
2) Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin u. Frankfurt 1956, S. 192
3) EStR 1958 Abschn. 137
4) Abschn. 137 Abs. 3

schaftsgüter der gleichen Art und Beschaffenheit an andere Hersteller zahlen würde, vorausgesetzt, daß die Vertriebsgesellschaft keine besonderen Aufwendungen im Interesse der Produktionsgesellschaft zu machen hat."

Durch diese Bestimmung (in Verbindung mit § 6 Abs. 1 StAnpG) soll verhindert werden, daß die Gewinne in unzulässiger Weise auf die Vertriebsgesellschaft (in der Regel eine Kapitalgesellschaft) übertragen werden. In den Richtlinien wird der umgekehrte Fall, nämlich, daß die der Vertriebsgesellschaft berechneten Preise unangemessen hoch sind, nicht erwähnt. Dieser Fall ist genau so zu beurteilen wie der erste Fall; er hat allerdings in der Praxis keine besondere Bedeutung, weil die Vertriebsgesellschaft in der Regel in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird und die Unternehmer bestrebt sind, den überwiegenden Teil der Gewinne auf die Kapitalgesellschaft zu verlagern.

Bei einer unangemessenen Preisgestaltung werden die Gewinne um den Unterschiedsbetrag zwischen dem berechneten und dem angemessenen Preis korrigiert. [1] Wenn der Vertriebs-GmbH von der Produktions-Personengesellschaft zu hohe Preise in Rechnung gestellt werden, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, werden ihr zu niedrige Preise in Rechnung gestellt, so liegt eine gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalzuführung vor.

Bei der Prüfung der Angemessenheit der Preise sollte die Finanzverwaltung nicht kleinlich verfahren und eine Korrektur nur bei einem offenbaren Mißbrauch im Sinne von § 6 Abs. 1 StAnpG vornehmen. Diese Ansicht wird auch von Zitzlaff vertreten. [2] Der Unternehmer muß versuchen, die Grenzen zu erkennen, die seiner Ermessensentscheidung gesetzt sind, um keine unliebsamen Überraschungen zu erleben und um notfalls die Preisgestaltung gegenüber der Finanzverwaltung im Rechtsmittelverfahren durchfechten zu können.

Die Schwierigkeit liegt in der Praxis darin, die Höhe des angemessenen Preises zu ermitteln und damit den Ermessensspielraum des Unternehmers abzugrenzen. Der angemessene Preis wird bei Lieferungen der Produktions-

---

1) StAnpG § 6 Abs. 2, EStR Abschn. 137 Abs. 2
2) DStZ 1949 S. 339

gesellschaft an die Vertriebsgesellschaft in den meisten Fällen von dem vergleichbaren Großhandelspreis abweichen. Besonders für einen unter dem vergleichbaren Großhandelspreis liegenden Verrechnungspreis lassen sich mehrere Gründe anführen. Die der Vertriebsgesellschaft zu berechnenden Preise können insbesondere dann erheblich unter den Vergleichspreisen liegen, wenn die Vertriebsgesellschaft Aufwendungen im Interesse der Produktionsgesellschaft zu machen hat. Die Übernahme der gesamten Produktion durch die Vertriebsgesellschaft (Absatzgarantie) und die Überwälzung des Delkredererisikos auf die Vertriebsgesellschaft begründen ebenfalls Verrechnungspreise, welche unter vergleichbaren Großhandelspreisen liegen.

Bei Markenartikelerzeugnissen sind die Aufwendungen der Vertriebsgesellschaft für Werbung und Reklame oft außerordentlich hoch. [1] Dementsprechend werden die der Vertriebsgesellschaft zu berechnenden Preise niedrig sein, damit sie diese Aufwendungen bestreiten kann. Wenn die Vertriebsgesellschaft den Preisanteil, welcher für Werbungszwecke vorgesehen ist, nicht laufend verausgabt, so kann daraus nicht ohne weiteres auf zu niedrige Verrechnungspreise geschlossen werden. Die Vertriebsgesellschaft muß die Möglichkeit haben, Rücklagen für zukünftige Aufwendungen zu bilden; so werden z.B. besonders umfangreiche und kostspielige Werbefeldzüge oft nur in Abständen von mehreren Jahren vorgenommen. Außerdem muß es m. E. zulässig sein, bei der Preisbemessung die latente Gefahr außerordentlicher Konkurrenz- und Preiskämpfe zu berücksichtigen. Bei Markenartikelerzeugnissen muß in erhöhtem Maße damit gerechnet werden, daß bestehende Unternehmungen versuchen, ihren Marktanteil zu vergrößern bzw. neue Unternehmungen gegründet werden, um neue Marktanteile zu gewinnen.

Die Vertriebsgesellschaft wird in vielen Fällen auch dann Aufwendungen im Interesse der Produktionsgesellschaft vorzunehmen haben, wenn es sich bei den hergestellten Erzeugnissen nicht um Markenartikel handelt. Die

---

1) Bei vielen Markenartikeln der Kosmetik- und Toilettenartikelbranche zum Beispiel kommt der Produktion gegenüber dem Vertrieb eine untergeordnete Bedeutung zu. Dies kommt unter anderem darin zum Ausdruck, daß die Herstellungskosten oft nur einen Bruchteil des End(Verkaufs-)preises ausmachen.

Vertriebsgesellschaft wird in der Regel bestrebt sein, den Marktanteil nicht nur zu halten, sondern darüber hinaus zu vergrößern. Da die Vertriebsgesellschaft den Alleinvertrieb der Erzeugnisse der Produktionsgesellschaft übernommen hat, kann die Produktion der Produktionsgesellschaft nur ausgedehnt werden, wenn die Vertriebsgesellschaft ihren Marktanteil vergrößert. Die Vergrößerung des Marktanteils wird in der Regel nicht ohne erhebliche Aufwendungen möglich sein; mehr oder weniger große zeitliche Verschiebungen zwischen der Einnahme (durch entsprechende Preisstellung) und Ausgabe der Beträge dürften m. E. dabei unbeachtlich sein.

Die Vertriebsgesellschaft wird im allgemeinen vertraglich verpflichtet sein, die gesamte Produktion der Produktionsunternehmung abzunehmen. Hierdurch wird das Absatzrisiko auf die Vertriebsgesellschaft verlagert; die Abnahme der Erzeugnisse wird der Produktionsgesellschaft zu einem bestimmten Preis garantiert. Die Verlagerung dieses Risikos wird naturgemäß in einem entsprechend niedrigeren Warenbezugspreis seinen Niederschlag finden. Ferner wird die Lieferung der gesamten Produktion an ein und denselben Abnehmer (die Vertriebsgesellschaft) ebenfalls niedrigere Preise (Großabnehmerrabatte usw.) rechtfertigen. Die Abnahme der gesamten Erzeugnisse durch eine Vertriebsgesellschaft statt durch eine Vielzahl fremder Kunden verlagert ferner das Delkredererisiko von der Produktionsgesellschaft auf die Vertriebsgesellschaft. Diese Risikoverlagerung rechtfertigt ebenfalls Verrechnungspreise, welche unter vergleichbaren Großhandelspreisen liegen. Es ist allerdings zu beachten, daß ein niedriger Preis mit einer Überwälzung von Risiken auf die Vertriebsgesellschaft nur begründet werden kann, wenn die Vertriebsgesellschaft diese Risiken wirtschaftlich tragen kann. Solange die Kapitalbasis der Vertriebsgesellschaft zu schwach ist, um wesentliche Risiken abfangen zu können, dürfen die Preise der Produktionsgesellschaft nicht um diese Risikozuschläge vermindert werden.

In vielen Fällen können den Verrechnungspreisen keine - entsprechend modifizierte - Großhandelspreise zugrunde gelegt werden, weil vergleichbare Großhandelspreise fehlen. Die Preisstellung muß dann auf der Grundlage der Herstellungskosten unter Berücksichtigung eines entsprechenden Gewinnzuschlages erfolgen. Der RFH hat im Urteil vom 26.3.1937 [1] einen

---

1) Kartei EStG 1934 § 5 Abs. 1 R 94

Verkauf der Produkte mit nur 1 v.H. Aufschlag auf die Selbstkosten (während der Weltwirtschaftskrise mit nur 1/2 v.H. Aufschlag) unbeanstandet gelassen. (Der in der Literatur häufig gemachte Einwand, daß durch die Produktion kein Gewinn entstehe und somit der gesamte Gewinn der Vertriebs-GmbH gebühre, ist mit Recht von der Finanzverwaltung zurückgewiesen worden, da durch die Zwischenschaltung einer GmbH der Vertrieb an diese erfolgt und damit der (Produktions-)Gewinn bereits realisiert wird.) [1] Der Gewinnaufschlag der Produktionsunternehmung wird in der Regel so hoch sein müssen, daß hierdurch eine angemessene Verteilung des Gesamtgewinns auf die Produktions- und die Vertriebsgesellschaft erzielt wird (die dem obigen RFH-Urteil zugrunde liegende Vertriebsgesellschaft arbeitete mit Verlust). Die Gewinne der Unternehmungen müssen der Bedeutung ihrer Tätigkeiten entsprechen, das Schwergewicht kann entweder bei der Produktions- oder aber bei der Vertriebstätigkeit liegen. Wenn der Produktions- und der Vertriebstätigkeit etwa dieselbe Bedeutung beizumessen ist, dürften Gewinnzuschläge bzw. eine Preisgestaltung, welche dazu führen, daß der Gewinn etwa zur Hälfte bei der Produktionsgesellschaft und zur anderen Hälfte bei der Vertriebsgesellschaft ausgewiesen wird, nicht zu beanstanden sein. [2] Ein Gewinnzuschlag in Höhe von 1 v.H. oder 1/2 v.H. wird in der Regel den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht werden; ein derartig niedriger Gewinnzuschlag würde eine unzulässige Verlagerung der Gewinne auf die Vertriebs-GmbH bewirken.

Wenn der Unternehmer die Verrechnungspreise (Gewinnzuschläge) einmal festgesetzt hat, so ist er für die Zukunft daran gebunden. Ein unbegründeter, willkürlicher Wechsel in der Preisgestaltung ist nicht zulässig. Eine Anpassung der Preise an veränderte Tatbestände ist selbstverständlich jederzeit möglich, so z.B. wenn Änderungen auf der Kostenseite eintreten oder wenn der Vertriebsgesellschaft besondere Aufwendungen für die Produktionsgesellschaft entstehen bzw. wenn sich die bisher hierfür angesetzten Werte als falsch erwiesen haben. Wenn der Vertriebsgesell-

---

1) Vgl. Erlaß betr. Verrechnungspreise FM NW v. 12.7.1954 S. 2526a - 6916/VB-4

2) Vgl. Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln, § 2 Anm. 16

schaft nicht von vornherein feste Preise berechnet werden, sondern die Preise erst nach Ablauf einer längeren Zeit mit Rücksicht auf den erzielten Gewinn festgesetzt werden, so ist dieser Gestaltung ebenfalls die steuerliche Anerkennung zu versagen. [1] Nach denselben Grundsätzen sind Rabatte zu behandeln, welche der Vertriebsgesellschaft nachträglich mit Rücksicht auf den erzielten Gewinn gewährt werden. [2]

Enno Becker hat in einem Aufsatz in Steuer und Wirtschaft [3] die Auffassung vertreten, daß die Aufteilung des Gewinns zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft weitgehend im Ermessen des Steuerpflichtigen stehen soll. Voraussetzung ist allerdings, daß die Anteile an der Vertriebs-GmbH zum Betriebsvermögen der Produktionsgesellschaft gehören. Nach seiner Auffassung ist es entscheidend, ob die Maßnahmen, welche zu Gewinnverlagerungen führen, im Rahmen des "Gesamtbetriebes" gerechtfertigt und sinnvoll sind. Diese Auffassung hat sich jedoch in der Finanzverwaltung und auch in der Rechtsprechung bisher nicht durchgesetzt.

Neben einer sachlichen Gewinnverlagerung, d.h. einer Gewinnverlagerung von einer Unternehmung auf die andere, besteht im Rahmen einer vertikalen Betriebsspaltung die Möglichkeit einer zeitlichen Gewinnverlagerung. Durch den Übergang der Erzeugnisse von der Produktionsgesellschaft auf die Vertriebsgesellschaft wird der Gewinn der Produktionsunternehmung realisiert. Wenn die Produktionsgesellschaft der Vertriebsgesellschaft ihre Vorräte an Fertigerzeugnissen vor Ablauf des Wirtschaftsjahres restlos verkauft, so wird der Gewinn im alten Jahr realisiert; werden die Vorräte dagegen bei der Produktionsgesellschaft angesammelt und der Vertriebsgesellschaft erst zu Beginn des neuen Wirtschaftsjahres verkauft, so wird der Gewinn der Produktionsgesellschaft erst im neuen Jahr realisiert. Der Umfang der Gewinnverlagerung hängt von den Preisverhältnissen (Gewinnaufschlägen) und von der Höhe des zum Schluß des Wirtschaftsjahres bei der Produktionsgesellschaft vorhandenen Fertigwarenlagers ab.

---

1) Abschn. 137 Abs. 4 EStR 1958 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 StAnpG

2) RFH-U. v. 14.2.1939, RStBl 1939 S. 948

3) 1938 Sp. 1 ff.

Die Besonderheiten der Bilanzierung können nicht erschöpfend behandelt werden. Eine weitere Besonderheit der Bilanzierung kann z.B. in der Bildung der steuerfreien Preissteigerungsrücklage liegen. Die Preissteigerungsrücklage kann bekanntlich die Unternehmung bilden, deren Warenvorräte im Werte gestiegen sind. Bei der vertikalen Betriebsspaltung unterhält die Produktionsgesellschaft (die vorgeschaltete Unternehmung) das Lager der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; die Vorräte der Fertigerzeugnisse können im Eigentum der vorgeschalteten oder der nachgeschalteten Unternehmung stehen oder aber zum Teil der einen und zum Teil der anderen Unternehmung zugehören. Durch eine entsprechende Gestaltung kann die Steuerbegünstigung der Preissteigerungsrücklage innerhalb gewisser Grenzen von einer Unternehmung auf die andere verlagert werden.

3. Besonderheiten bei der Verpachtung von Unternehmungen

Die Verpachtung von Betrieben, Teilbetrieben, Grundstücken oder anderen Wirtschaftsgütern kann im Rahmen einer Betriebsspaltung eine erhebliche Bedeutung erlangen, weil es oft nur durch eine Verpachtung möglich ist, eine doppelte steuerliche Belastung zu vermeiden. Die bei der Verpachtung von Betrieben auftretenden Probleme sind außerordentlich vielfältig; sie haben in der Literatur der letzten Jahre eine zunehmende Beachtung gefunden. [1)]

In der Praxis haben sich zwei Varianten der Pachtverträge herausgebildet, welche sich auf die unterschiedliche Verteilung des Wertminderungsrisikos der verpachteten Wirtschaftsgüter auf Pächter bzw. Verpächter zurückführen lassen.

a) Der Verpächter trägt das Wertminderungsrisiko

Wenn der Verpächter wirtschaftlicher Träger der Abnutzung ist, so kann er die AfA von den am Stichtag der Verpachtung noch vorhandenen Rest-

---

1) Hier ist besonders zu nennen: Knoppe, Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Düsseldorf 1958; dort ausführliche Literaturangaben.

buchwerten vornehmen. Diese Abschreibungsmöglichkeiten können bereits durch hohe Abschreibungen in den vorangegangenen Jahren mehr oder weniger ausgeschöpft sein. - Eine Abschreibung auf den niederen Teilwert kann der Verpächter ebenfalls geltend machen, und zwar auch dann, wenn er das Wertminderungsrisiko auf den Pächter abgewälzt hat.

Der vom Pächter zu entrichtende Pachtzins enthält neben einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals Vergütungen für Abschreibungen. Die Abschreibungsbeträge fließen bei dieser Variante des Pachtvertrages dem Verpächter zu und stehen ihm bis zur Erneuerung der Wirtschaftsgüter zur Verfügung. Wenn die Pachtunternehmung höhere Beträge für Abschreibungen vergütet als auf Grund der Buchwerte abgeschrieben werden können, so entsteht in Höhe der Differenzbeträge beim Verpächter ein "zusätzlicher Gewinn". Die Realisierung dieses Gewinns kann bei der Überwälzung des Wertminderungsrisikos auf den Pächter vermieden werden.

b) Der Pächter trägt das Wertminderungsrisiko

Dieser Vertragstyp trägt steuerlichen und praktischen Erfordernissen besser Rechnung und ist daher in der Praxis am weitesten verbreitet.

Durch entsprechende Vertragsgestaltung wird erreicht, daß die AfA nicht dem Verpächter, sondern dem Pächter als wirtschaftlichem Träger der Abnutzung zusteht. Nach dem Urteil des BFH vom 7.3.1957 [1] ist der Pächter auch dann zur Vornahme der AfA berechtigt, wenn er nicht der wirtschaftliche Eigentümer der Pachtgegenstände ist. [2] Der Pächter kann seiner Erneuerungsverpflichtung entsprechende steuerfreie Rückstellungen

---

1) BStBl 1957 S. 392

2) Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums des Pächters an den Pachtgegenständen wird unterschiedlich beurteilt; verneinend das oben angeführte BFH-Urteil, ferner Littmann, Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1959, § 7 Anm. 18; bejahend Heuer, Der Betrieb 1960 S. 1347

bilden. [1] Die jährlich zu bildenden Rückstellungen können nach Wiederbeschaffungspreisen bemessen werden. Hierdurch wird es möglich, eine betriebliche Substanzerhaltung im Sinne der organischen Tageswertbilanz von Schmidt durchzuführen, deren Anwendung ohne Betriebsverpachtung im Steuerrecht nicht möglich ist. Steuerliche Vorteile können aus dieser Vertragsgestaltung, die bei einer Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft weit verbreitet ist, bekanntlich in Zeiten stärkerer Geldentwertung (steigender Preise für Investitionsgüter) gezogen werden.

Die Verbuchung der Neuanschaffungen erfolgt zu Lasten des Rückstellungskontos, und zwar insoweit, als die laufend für diese Neuanschaffung gebildeten Beträge ausreichen. Übersteigen die Anschaffungskosten den Betrag des Rückstellungskontos, so ist m. E. in der Regel (im Einzelfall muß die Gestaltung und Laufzeit des Pachtvertrages berücksichtigt werden) der übersteigende Betrag zu aktivieren. Die Abschreibung dieses Postens verteilt sich über den Zeitraum, in dem der Wert des Wirtschaftsgutes den vertraglich vereinbarten Wert noch übersteigt. Wenn der Wert des Ersatzwirtschaftsgutes in seiner Höhe der vertraglichen Verpflichtung entspricht, sind keine Aktiv- und Passivposten mehr vorhanden (bzw. halten sich die Waage). Sinkt der Wert weiter, so können erneut entsprechende Rückstellungen gebildet werden. Sind dagegen die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes geringer als der Rückstellungsbetrag, so muß eine Auflösung der die Anschaffung übersteigenden Rückstellung über Gewinn und Verlust erfolgen. In der Praxis bietet die Ermittlung der richtigen Höhe der Rückstellung erhebliche Schwierigkeiten, insbesondere wenn nach dem Pachtvertrag dem Pächter nicht nur eine Erneuerung der unbrauchbar gewordenen Wirtschaftsgüter, sondern auch die Erhaltung des Betriebes auf dem neuesten technischen Stand obliegt.

---

1) Diese Möglichkeit besteht erst seit dem BFH-U. v. 19.7.1955 (BStBl 1955 S. 266); der BFH nimmt in diesem Urteil bezug auf einen bereits 1934 (StuW Sp. 1639) erschienenen grundlegenden Aufsatz von Mirre. - Die Finanzverwaltung scheint gegenwärtig eine Aktivierung der Beträge, welche der Pächter der Erneuerungsrückstellung zuführt, beim Verpächter zu verlangen. Diese Auffassung, welche sich auf eine Auslegung des BFH-Urteils vom 13.1.1959 (BStBl 1959 S. 197) stützt, ist entschieden abzulehnen (vgl. Der Betrieb 1960 S. 935 und 1053; ferner Heuer, StbJ 1959/60 S. 348).

c) Verpachtung von Umlaufvermögen

Im Gegensatz zu den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist das Umlaufvermögen einem steten Wertekreislauf unterworfen, so daß dem Pächter die volle Verfügungsmacht über das Umlaufvermögen eingeräumt werden muß. Dieser Teil des Vertrages stellt ein Zwischending von Pacht- und Darlehnsverhältnis ("darlehnsähnliches Verhältnis") dar. Da die Rückgabe des Warenlagers - die Nominalwerte spielen in diesem Zusammenhang, sofern sie überhaupt übertragen werden, eine untergeordnete Rolle - nach Ablauf der Pachtzeit in natura erfolgt, trägt der Pächter das Risiko der Preissteigerung, der Verpächter das Risiko eines Preisrückganges. Bei einem Steigen der Warenpreise kann (und muß) der Pächter die noch nicht realisierten Verluste ausweisen. Nach einem RFH-Urteil vom 26.1.1937 [1] ist der Pächter verpflichtet, bei einem Sinken der Warenpreise nicht realisierte Gewinne auszuweisen. Der BFH hat im Urteil vom 13.1.1959 [2] die Auffassung des RFH gebilligt und darüber hinaus gefordert, daß bei einer Erhöhung der Rückgabeverpflichtung in der Bilanz des Pächters gleichzeitig eine entsprechend höhere Aktivierung des Rückgabeanspruchs in der Bilanz des Verpächters erfolgen müsse. Hierdurch wird m. E. ebenfalls eine unzulässige Aktivierung nicht realisierter Gewinne erzwungen; beide Urteile haben zahlreiche kritische Gegenstimmen hervorgerufen. [3]

d) Die Höhe des Pachtzinses

Der Frage der Angemessenheit der Zinshöhe kommt eine besondere Bedeutung zu, weil durch die Zinszahlung eine Gewinnverlagerung von der körperschaftsteuerpflichtigen in die einkommensteuerpflichtige Sphäre (oder umgekehrt) erfolgt, so daß ein unangemessener Zins entweder zu der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung oder zur Auslösung einer Gesellschaftsteuer führt.

---

1) RStBl 1937 S. 503
2) BStBl 1959 S. 197
3) Vgl. Boettcher, StbJ. 1953/54 S. 244 und Heuer, StbJ. 1959/60 S. 329 ff., dort weitere Literaturhinweise

Der Zins setzt sich im wesentlichen aus zwei Elementen zusammen, der Vergütung für Abschreibungen und einer Kapitalverzinsung. Die Vergütung für Abschreibungen ist nach dem Wert (Gebrauchswert, Substanzwert) und der voraussichtlichen Nutzungsdauer der verpachteten Wirtschaftsgüter zu bemessen. Bei einer Übernahme des Wertminderungsrisikos durch den Pächter erfolgt die Vergütung für Abschreibungen durch die vom Pächter vorgenommenen Neuanschaffungen, welche in das Eigentum des Verpächters übergehen. In der Überwälzung des Wertminderungsrisikos kann unter besonderen Umständen eine unangemessen hohe Vergütung für Abschreibungen liegen, so z.B. wenn ein Betrieb mit einem erneuerungsbedürftigen Maschinenpark für relativ kurze Zeit mit der Auflage verpachtet wird, die Betriebsausstattung dem neuesten technischen Stand anzupassen.

Die Vereinbarung der Höhe der Kapitalverzinsung steht innerhalb eines gewissen Rahmens im Ermessen der Steuerpflichtigen. Boettcher[1] hält eine Kapitalverzinsung in Höhe von 5 - 6 v.H. bzw. 6 - 8 v.H., bezogen auf die Anschaffungskosten der verpachteten Wirtschaftsgüter, für angemessen. Knoppe[2] erblickt in dem für langfristige Obligationen gezahlten Zinssatz die untere Grenze für die Kapitalverzinsung; eine Verzinsung von 10 - 12 v.H., bezogen auf den Zeitwert der verpachteten Anlagen, hält er für angemessen. M.E. kann eine Zinsvereinbarung, welche zwischen 6 und 12 - 15 v.H. des investierten Kapitals liegt, nicht als unangemessen bezeichnet werden. Es kommt immer wesentlich auf die Verhältnisse des Einzelfalls an; bei einer Überwälzung des Wertminderungsrisikos auf den Pächter wird die Zinshöhe mehr nach unten, bei einem Verbleiben der Erneuerungspflicht beim Verpächter mehr nach oben tendieren.

Die generelle Ablehnung, welche die Vereinbarung eines variablen Zinses in Form einer Gewinnbeteiligung bei der Finanzverwaltung gefunden hat, ist m.E. nicht gerechtfertigt.[3] Die Ablehnung eines variablen Zinses ist nur dann begründet, wenn nicht der ganze Betrieb, sondern nur einzelne Wirtschaftsgüter, z.B. Grundstücke oder Maschinen, verpachtet werden.

---

1) StbJ. 1951 S. 133 bzw. StbJ. 1952 S. 83

2) Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe, Düsseldorf 1958 S. 100

3) Nach Theis (Betrieb 1950 S. 603) soll diese Zinsbemessung zur Ablehnung der Betriebsspaltung führen, ähnlich Kohrs (Steuer-Warte 1959 S. 46). - Dieselbe Ablehnung dürfte die Aufteilung des Zinses in einem konstanten Teil (als Entgelt für Abschreibungen) und einen variablen Teil (Kapitalverzinsung) finden; eine derartige Aufteilung schlägt Rohens-Ohm (Betrieb 1949 S. 14) vor.

Bei der Verpachtung eines ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes (einschl. Kundschaft, Organisation, Firmenwert usw.) trägt der Verpächter weitgehend zum wirtschaftlichen Erfolg des verpachteten Betriebes bei und ist mit dem Schicksal des verpachteten Betriebes eng verbunden, so daß eine Bemessung des Pachtzinses nach dem Betriebsergebnis eine angemessene Gestaltung darstellt, die von der Finanzverwaltung auf die Dauer nicht abgelehnt werden kann und die keinesfalls eine Nichtanerkennung der Betriebsspaltung begründet.

4. Gewinn- und Verlustverlagerung, Verlustvortrag und Verlustausgleich

a) Möglichkeiten einer Gewinn- und Verlustverlagerung

Bei der Aufteilung des Gesamtgewinns in einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Gewinnteile ergibt sich ein Aufteilungsverhältnis, bei welchem die ertragsteuerliche Gesamtbelastung am geringsten ist ("optimales Verhältnis"; vgl. Kap. E Abschn. I 1a). Wenn nicht andere Zielsetzungen Vorrang haben (z.B. Verfügungsmöglichkeit über größere Gewinnteile für außerbetriebliche Zwecke), so wird es Ziel der betrieblichen Steuer- und Bilanzpolitik sein, diesem optimalen Aufteilungsverhältnis möglichst nahezukommen. Durch eine Gewinn- bzw. Verlustverlagerung von der einkommensteuerpflichtigen in die körperschaftsteuerpflichtige Sphäre und umgekehrt wird das Aufteilungsverhältnis dem Umfang der Verlagerung entsprechend beeinflußt. Dem Unternehmer stehen verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung, diese Verlagerung zu bewirken; er kann hiervon im Rahmen des Angemessenen Gebrauch machen und muß die Grenze einhalten, welche durch § 6 StAnpG gezogen ist.

Bei einer vertikalen Betriebsspaltung haben die Preisvereinbarungen zwischen der Produktions- und der Vertriebsgesellschaft bzw. zwischen der vor- und der nachgeschalteten Unternehmung einen entscheidenden Einfluß auf die "Aufteilung" der Gewinne auf die beiden Unternehmungen. Die Probleme der Preisgestaltung - und damit auch der Gewinnverlagerung - zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft sind an anderer Stelle ausführlich behandelt worden (Kap. E I Abschn. 2e), so daß in diesem Zu-

sammenhang darauf verwiesen werden kann. Inwieweit durch eine entsprechende Preisgestaltung das optimale Aufteilungsverhältnis erreicht werden kann, hängt von den Besonderheiten des Einzelfalles ab (z.B. Betriebsgröße, Zahl der Gesellschafter, wirtschaftliche Bedeutung der aufgespaltenen Funktionsbereiche im Verhältnis zur Gesamtunternehmung usw.); es wird jedoch in der Regel nicht der extreme Fall eintreten, daß eine Unternehmung mit Gewinn und die andere mit Verlust abschließt. Außerordentliche Verluste bei einer Gesellschaft, z.B. hohe Delkredereausfälle bei der Vertriebsgesellschaft, können allerdings einmalige Verluste bei der betroffenen Gesellschaft auslösen, welche nicht auf die andere Gesellschaft überwälzt werden können.

Bei der horizontalen Betriebsspaltung ist einer auseinanderstrebenden Ertragsentwicklung und dem Verlustabschluß nur einer Unternehmung wesentlich schwieriger zu begegnen. Bei dieser Form der Betriebsspaltung fehlen die Innenumsätze, welche bei einer angemessenen Preisgestaltung ein angemessenes Gewinnaufteilungsverhältnis bewirken. Daher ist es für die horizontale Betriebsspaltung besonders dringlich, nach anderen Wegen für eine Gewinnverlagerung zu suchen.

Eine eng begrenzte Möglichkeit zu einer Gewinnverlagerung bietet die Wahl bzw. die Änderung des Verrechnungsmodus gemeinsamer Abteilungen. Bekanntlich können diese auf der Basis der Selbstkosten oder zu Marktpreisen abgerechnet werden (vgl. Kap. B IV Abschn. 1b). Die Unternehmer haben die Möglichkeit, Gewinnaufschläge auf die abgerechneten Selbstkosten in Rechnung zu stellen und die Höhe dieser Gewinnaufschläge innerhalb gewisser Grenzen festzusetzen. Ein willkürlicher Wechsel von einer Berechnungsart auf eine andere, etwa in Anpassung an die jährlichen Bilanzergebnisse, ist jedoch nicht zulässig, da hierin ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 6 StAnpG liegt.

Durch bestimmte finanzielle Maßnahmen kann ebenfalls eine Gewinnverlagerung bewirkt werden. Eine vorausgehende Kapitalübertragung ist jedoch Voraussetzung für diese Art der Gewinnverlagerung; die Verlagerung wird sekundär ausgelöst durch den Zufluß der Zinsen bzw. Gewinnanteile für das zur Verfügung gestellte Kapital (Darlehn oder Beteiligungskapital). Eine Vermietung von Wirtschaftsgütern (z.B. von Maschinen und Organisationsmitteln, ggf. auch von Gebäuden) wirkt sich in bezug auf die Ge-

winnverlagerung in ähnlicher Weise aus. Die die Wirtschaftsgüter vermietende Unternehmung, d.h. die Unternehmung, welche die zusätzlichen Gewinnteile (in Form des Mietzinses) erhalten soll, muß zunächst Kapital investieren und die von der Schwesterunternehmung benötigten Wirtschaftsgüter anschaffen. Eine Gewinnverlagerung mittels finanzieller Maßnahmen kann somit nur eingeleitet werden, wenn die Unternehmung, welcher die zusätzlichen Gewinnteile zufließen sollen, über einsatzbereites (Geld-)Kapital verfügt. Selbst wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, bleibt es zweifelhaft, ob die geplanten finanziellen Maßnahmen stets mit den betriebswirtschaftlichen Erfordernissen vereinbar sind. Die steuerlichen, betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Fragen, welche in bezug auf die finanziellen Verflechtungen der aufgespaltenen Unternehmungen auftreten, werden in einem späteren Kapitel (Kap. F) erörtert, so daß in diesem Zusammenhang darauf verwiesen werden kann.

Eine weitere Möglichkeit zu einer Gewinnverlagerung bietet die Auftragsverlagerung. Dieser Weg ist insbesondere gangbar bei einer Aufspaltung in branchengleiche Betriebe (z.B. bei der Aufspaltung einer Transportunternehmung oder eines Verlages). Bei einer Aufspaltung in branchenfremde Betriebe kommt eine Auftragsverlagerung in Frage, wenn die Schwestergesellschaft zu einer Ausführung der zu übergebenden Aufträge in der Lage ist (wie z.B. bei einer Aufspaltung in Eisen- und Schrottgroßhandlung); zwischen völlig branchenfremden Betrieben (z.B. Tankstelle und Gastwirtschaft) ist eine Auftragsverlagerung nicht durchführbar. Die Auftragsverlagerung, d.h. die Weitergabe gewinnbringender Aufträge an die Schwestergesellschaft und die Ausführung der Aufträge durch diese, setzt u. U. Lieferungen an die Schwestergesellschaft und die Inanspruchnahme weiterer Abteilungen voraus; die Umsatzsteuerpflicht dieser zwischenbetrieblichen Lieferungen und Leistungen ist im Einzelfall zu prüfen. Ferner ist zu prüfen, ob die Ausführung der zusätzlichen Aufträge eine Ausdehnung des Unternehmungszwecks, d.h. des Gegenstandes der Unternehmung im handelsrechtlichen Sinne darstellt; ggf. ist eine Satzungsänderung erforderlich.

b) Verlustvortrag und Verlustausgleich

Bei einer Betriebsspaltung kann der Fall eintreten, daß eine Unternehmung mit Gewinn und die andere mit Verlust abschließt, sei es, daß eine Gewinn- bzw. Verlustverlagerung in dem erforderlichen Umfang nicht durch-

führbar ist oder sei es, daß die eingeleiteten Maßnahmen erst für die Zukunft wirksam werden können. Hiermit sind erhebliche steuerliche Nachteile verknüpft, weil bekanntlich Gewinne und Verluste der einkommensteuerpflichtigen und der körperschaftsteuerpflichtigen Sphäre nicht gegeneinander aufgerechnet werden können. Die Verlustanteile, welche der Einkommensteuer unterliegen können (und müssen), soweit andere Einkünfte vorhanden sind, mit diesen aufgerechnet werden; die übrigen Verluste sind vortragsfähig und können mit zukünftigen Gewinnen (bzw. Einkünften) aufgerechnet werden. Die Berücksichtigung der Verluste in Form des Verlustvortrages hat gegenüber der sofortigen Verlustkompensation zwischen den beiden Unternehmungen die Nachteile, daß 1. die Vortragsfähigkeit auf fünf Jahre[1)] begrenzt ist, also unter Umständen verlorengehen kann, und daß 2. durch die sofortige Fälligkeit der Ertragsteuern der mit Gewinn abschließenden Unternehmung erhebliche Zinsverluste sowie eine Verschlechterung der Liquiditätslage entstehen, die ohne Betriebsspaltung nicht entstehen würden.

aa) Beide Unternehmungen haben Verluste

Wenn die Personen- und die Kapitalgesellschaft mit Verlust abschließen (z.B. in einer Wirtschaftskrise), so entsteht gegenüber einer einheitlichen Unternehmung durch die Betriebsspaltung kein steuerlicher Nachteil, da in diesem Fall ohnehin nur die Möglichkeit eines Verlustvortrages (oder eines Ausgleichs mit anderen Einkünften) besteht. Gegenüber der Rechtsform der Kapitalgesellschaft besteht sogar ein erheblicher Vorteil, weil die Gehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer (und evtl. sonstige Einkünfte) mit den Verlusten aus der Personengesellschaft verrechnet werden und dadurch die einbehaltenen Beträge an Lohn- und Kirchensteuer zur Erstattung gelangen.

Ferner ist zu beachten, daß Ausschüttungen aus Rücklagen der Kapitalgesellschaft körperschaftsteuerfrei sind und bei den Gesellschaftern mit den Verlustanteilen aus der Personengesellschaft aufgerechnet werden, also insoweit auch einkommensteuerfrei bleiben. Allerdings geht den Gesellschaftern hierdurch ein entsprechender Verlustvortrag aus den Verlustanteilen

---

1) § 10d EStG und § 15 KStDV

an der Personengesellschaft verloren; eine spätere erneute Einlage dieser Beträge in die Kapitalgesellschaft unterliegt der Gesellschaftsteuer.

Wenn die Aufrechnung des Verlustvortrages mit den Gewinnen der folgenden Jahre bei einer Unternehmung in einem kürzeren Zeitraum als bei der anderen Unternehmung erfolgt, so entstehen hierdurch dieselben steuerlichen Auswirkungen, wie sie bei dem Verlustabschluß nur einer Unternehmung entstehen.

bb) Nur die Kapitalgesellschaft hat Verluste

Die Verluste der Kapitalgesellschaft können in keiner Weise kompensiert werden. Eine Abschreibung auf die bei der Personengesellschaft aktivierten Anteile kommt nur insoweit in Frage, als durch die Verluste das Reinvermögen der Kapitalgesellschaft über die Wertansätze bei der Personengesellschaft hinaus vermindert wird. Es bleibt also praktisch nur die Möglichkeit, entweder die Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft einzubringen, die Betriebsspaltung rückgängig zu machen, oder die Verluste vorzutragen und einen Ausgleich mit zukünftigen Gewinnen abzuwarten. Die Entscheidung wird im Einzelfall wesentlich von der Entstehungsursache der Verluste abhängig sein.

cc) Nur die Personengesellschaft hat Verluste

Bei einer auseinanderfallenden Ertragsentwicklung der beiden Unternehmungen entsteht schon dann eine Mehrbelastung, wenn das optimale Verhältnis, das - wie wir gesehen haben - einen einkommensteuerpflichtigen Betrag von etwa 50.000,-- DM je Gesellschafter erfordert, nicht erreicht wird. Die steuerliche Mehrbelastung steigt in dem Verhältnis, in dem die Verluste der Personengesellschaft und die Gewinne der Kapitalgesellschaft zunehmen. Die Verlustbeteiligung der Gesellschafter an der Personengesellschaft kann ihre Gehälter als Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Kapitalgesellschaft (und die sonstigen Einkünfte) entweder übersteigen, diesen gleichkommen oder aber geringer sein. Die anteiligen Verluste können dadurch ganz oder zum Teil mit den übrigen Einkünften der Gesellschafter ausgeglichen werden. Eine Kompensationsmöglichkeit von Gewinn und Verlust zur Minderung der Gewerbesteuer der Kapitalgesellschaft besteht nicht.

Durch eine Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft besteht die Möglichkeit, die Verlustanteile der Gesellschafter, welche keine sonstigen Einkünfte bzw. nur solche in unzureichender Höhe haben, mit Kapitalerträgen aus der Kapitalgesellschaft aufzurechnen. Die Körperschaftsteuer für personenbezogene Kapitalgesellschaften ermäßigt sich von 49 auf 26,5 v.H., so daß dem Fortfall des Verlustvortrages eine augenblickliche Steuerersparnis von 22,5 v.H. gegenübersteht. Besonders wenn die Verluste der Personengesellschaft vorübergehender Natur sind, stellt die Gewinnausschüttung eine erhebliche Benachteiligung dar, weil die scheinbar ausgefallene doppelte steuerliche Belastung nur in die Zukunft verlagert worden ist. Deutlich wird die erhebliche Mehrbelastung, wenn man sich vorstellt, daß z.B. der Gewinn der Kapitalgesellschaft dem Verlust der Personengesellschaft entsprechen kann, so daß bei einer Ausschüttung der Kapitalgesellschaft in Höhe des Verlustes der Personengesellschaft die gesamte Körperschaftsteuerbelastung des Gewinns der Kapitalgesellschaft eine zusätzliche Steuerbelastung darstellt, weil bei einer Zusammenrechnung der Gesamtgewinn 0 DM betragen würde. Andererseits ist die Beurteilung, ob ein Verlustvortrag in den folgenden Jahren vollständig und mit größerem Vorteil ausgenutzt werden kann, oft sehr schwierig.

Im allgemeinen darf die Gefahr einer auseinanderfallenden Ertragsentwicklung der beiden Unternehmungen nicht überschätzt werden. Durch die Betriebsspaltung und die damit erfolgende Verselbständigung des Betriebes wird die Verlustquelle eines Funktionsbereiches oft erst aufgedeckt und Anlaß einer schnellen Sanierung sein. Dauernde Verluste eines verselbständigten Teilbetriebes können bei sachgemäßer Kosten- und Betriebsaufteilung eines bisher gewinnbringenden Betriebes nur durch Beseitigung der Verlustquellen behoben werden, und das ist kein steuerliches, sondern ein Rationalisierungs- und Organisationsproblem.

Selbstverständlich können auch Krisenerscheinungen in einem Wirtschaftszweig eintreten, so daß die Verluste aus einer ungünstigen Wirtschafts- und Preisentwicklung herzuleiten sind. In diesen Fällen kann - sofern keine entsprechende Gewinn- bzw. Verlustverlagerung möglich ist - nur eine (kurz- oder längerfristige) kurzentschlossene Aufnahme der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft helfen (siehe Kapitel H Wiedervereinigung). Bei einmaligen außerordentlichen Verlusten und Forderungsausfällen

werden durch einen Verlustabzug in den folgenden Jahren zwar gewisse Zinsausfälle entstehen, im großen und ganzen werden dadurch die Vorteile der Betriebsspaltung gegenüber der vollständigen Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beeinträchtigt.

II. AUSWIRKUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG AUF DIE GEWERBESTEUER

1. Die Gewerbeertragsteuer

Die Gewerbeertragsteuer wird für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften ohne Rücksicht auf die Höhe des Gewinnes nach einer einheitlichen Steuermeßzahl von 5 v.H. des Gewerbeertrages berechnet. Bei Personenunternehmungen wird allerdings erst der Gewerbeertrag ab 12.000,--DM nach der Steuermeßzahl von 5 v.H. besteuert. Die Steuermeßzahlen für die ersten 12.000,-- DM Gewerbeertrag sind bei Personenunternehmungen geringer, sie sind von 0 - 4 v.H. gestaffelt. [1] Durch diese Staffelung ermäßigt sich der Meßbetrag der Personenunternehmungen gegenüber dem der Kapitalgesellschaften um 360,-- DM. Bei einem Hebesatz von 250 v.H. beträgt die Ersparnis an Gewerbeertragsteuer 900,-- DM, bei einem Hebesatz von 300 v.H. 1.080,-- DM. Diese Ersparnis wird durch die Betriebsspaltung gegenüber einer vollständigen Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft erzielt; allerdings nur dann, wenn der Gewinn der Personenfirma wenigstens 12.000,-- DM beträgt, andernfalls ist die Ersparnis entsprechend geringer.

Die Gehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft sind zur Ermittlung des Gewerbeertrages dem Gewinn hinzuzurechnen, wenn der Geschäftsführer zusammen mit seinen Angehörigen zu mehr als 25 v.H. an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (§ 8 Ziff. 6 GewStG und § 18 GewStDV in Verbindung mit § 10 StAnpG). Es war früher umstritten, ob eine wesentliche Beteiligung im Sinne dieser Vorschrift auch dann vorlag, wenn weder der Geschäftsführer noch sein Ehegatte, sondern nur andere An-

---

1) Gewerbesteuergesetz 1957 i.d.F. vom 18.11.1958 (§ 11 Abs. 2 Ziff. 1)

gehörige beteiligt waren. Diese Streitfrage ist heute dahingehend entschieden, daß eine - wenn auch noch so geringe - eigene Beteiligung oder eine Beteiligung des Ehegatten erforderlich ist, wenn eine wesentliche Beteiligung vorliegen soll. [1)]

Die Kapitalgesellschaft ist also durch die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff. 6 GewStG gegenüber der Personengesellschaft nicht benachteiligt, weil die Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. deren Ehegatten einer Personengesellschaft ebenfalls dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind (§ 8 Ziff. 4 und 5 GewStG). Wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sind (z.B. fünf Gesellschafter mit einer Beteiligung von je 20 v.H.), so ist die Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft bezüglich der Gewerbeertragsteuer wesentlich günstiger gestellt. In diesem Falle sind die Geschäftsführergehälter bei der Kapitalgesellschaft abzugsfähig, während sie bei der Personengesellschaft dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.

Die durch finanzielle Verflechtungen (z.B. durch Darlehnsgewährung) der aufgespaltenen Betriebe verursachten Auswirkungen auf die Gewerbesteuer sollen in einem späteren Kapitel (F) ausführlich behandelt werden.

Eine auseinanderstrebende Ertragsentwicklung der beiden Unternehmungen kann dazu führen, daß eine Unternehmung mit Verlust, die andere mit Gewinn arbeitet. Hierdurch kann eine hohe steuerliche Mehrbelastung hervorgerufen werden, wie bereits im vorhergehenden Kapitel in bezug auf die Körperschaft- und Einkommensteuer ausgeführt wurde. Stärker noch als bei der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer wirkt sich der Verlust auf die Gewerbesteuer aus, weil jede Verrechnungsmöglichkeit (z.B. Verrechnung mit anderen Einkünften, wie Geschäftsführerbezügen) entfällt. Neben einer Wiedervereinigung der verselbständigten Betriebe bleibt nur die Möglichkeit, den Gewerbeverlust in späteren Gewinnjahren als Verlustvortrag zu berücksichtigen (Begrenzung auf 5 Jahre). Im Gewerbesteuerrecht führt allerdings eine Organschaft auch ohne Gewinnabführungsvereinbarung zu einer Zusammenrechnung der Gewerbeerträge, so daß in diesen Fällen ein Ausgleich der Verluste mit den Gewinnen erfolgt (vgl. Abschn. 3 Organschaft).

---

1) Erstmals GewStDV 1950, vgl. auch GewStR 1958 Abschn. 54 Abs. 1

2. Die Gewerbekapitalsteuer

a) Die Anteile an der Kapitalgesellschaft sind notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft

Im Rahmen einer Betriebsspaltung kann eine doppelte steuerliche Belastung des Gewerbekapitals eintreten, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehört. Unter bestimmten Voraussetzungen bleibt es dem Ermessen des Unternehmers überlassen, ob er die Anteile in sein Betriebsvermögen aufnehmen will oder nicht (gewillkürtes Betriebs- bzw. Privatvermögen). Ob die Anteile notwendiges Betriebsvermögen oder gewillkürtes Betriebs- bzw. Privatvermögen darstellen, ist nach der Verkehrsauffassung und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entscheiden. Bekanntlich gehören die Wirtschaftsgüter, welche ihrer Zweckbestimmung nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen; und zwar können notwendiges Betriebsvermögen neben Grundstücken auch andere Wirtschaftsgüter, z.B. GmbH-Anteile sein, sofern diese dem Betrieb dienen. [1] Im Urteil vom 16.6.1937 [2] hat der RFH die Beteiligung an einer GmbH, die von einer Personengesellschaft beherrscht und für ihre Zwecke betrieben wurde, ohne Rücksicht auf die buchmäßige Behandlung als betriebsnotwendig angesehen.

Im OFH-Urteil vom 7.5.1947 [3] ist die Betriebsnotwendigkeit der GmbH-Anteile in bezug auf eine Aufspaltung in eine Besitz- und Betriebsgesellschaft verneint worden. Soweit sich aus der nicht sehr eingehenden Urteilsbegründung entnehmen läßt, kann das Urteil für die horizontale und vertikale Betriebsspaltung keine analoge Anwendung finden. Im Urteil vom 24.3.1959 [4] hält es der BFH für möglich, daß die Anteile an einer Betriebs-GmbH notwendiges Betriebsvermögen der Besitz-Personengesellschaft sein können. Die Frage der Betriebsnotwendigkeit wird nicht eingehend untersucht; das Urteil hat ebenfalls für die horizontale und vertikale Betriebsspaltung keine Bedeutung.

---

1) RFH-U. v. 22.6.1938, RStBl S. 850
2) RStBl 1937 S. 1007
3) Bd. 54 S. 208
4) BStBl 1959 S. 289

Bei einer Betriebsspaltung kann man nicht generell sagen, ob die Kapitalbeteiligung an der Schwesterfirma notwendiges Betriebsvermögen darstellt oder nicht. Wenn die Kapitalgesellschaft mit der Personengesellschaft in steter Geschäftsbeziehung steht, z.B. der Hauptzulieferer oder Abnehmer der Personenfirma ist, wird man die GmbH-Anteile stets als betriebsnotwendig ansehen müssen. In einem (rechtskräftigen) Urteil vom 30.1.1958 [1] hat das Finanzgericht Münster die Anteile an einer Vertriebs-GmbH als notwendiges Betriebsvermögen einer Erzeugungs-OHG angesehen. Im Urteil vom 16.5.1933 [2] hat der RFH darüber hinaus eine in die Rechtsform einer GmbH gekleidete Schwesterfirma, welche eine Ausdehnung des gewerblichen Zwecks (Ausdehnung derselben Vertretung auf einen weiteren Bezirk) zum Ziel hatte, als Ausfluß des Gewerbebetriebes der Einzelunternehmung angesehen und ebenfalls eine (nachträgliche) Aktivierung für zulässig und notwendig erachtet. Prinzipiell wird bei einer vertikalen Betriebsspaltung die Beteiligung an der Schwesterfirma notwendiges Betriebsvermögen darstellen; umgekehrt kann man bei einer horizontalen Betriebsspaltung, wie das RFH-Urteil vom 16.5.1933 [2] zeigt, die Beteiligung nicht immer als gewillkürtes Betriebs- bzw. Privatvermögen ansehen, wenngleich in der Mehrzahl der Fälle die Betriebsnotwendigkeit zu verneinen sein dürfte. Im Einzelfall wird die mehr oder weniger enge Verknüpfung des Betriebszwecks der Kapitalgesellschaft mit dem Betriebszweck der Personengesellschaft ausschlaggebend sein.

Ausgangspunkt zur Ermittlung des Gewerbekapitals der GmbH bildet der Einheitswert des Betriebsvermögens; hinzugerechnet werden im wesentlichen die Dauerschulden, abgezogen die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke. Unter ganz anderen Gesichtspunkten erfolgt die Wertermittlung der GmbH-Anteile. Es ist der gemeine Wert der Anteile zu ermitteln und zwar - wenn er sich nicht aus Verkäufen ableiten läßt - unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft (Stuttgarter Verfahren). Das Ausmaß der doppelten steuerlichen Belastung des Gewerbekapitals infolge der Zugehörigkeit der Anteile zum Betriebsvermögen läßt sich daher nicht allgemein berechnen, sondern nur im konkreten Einzelfall und auch dann nur für wenige Jahre im voraus. Allgemein läßt sich

---

1) EFG 1958 S. 163
2) RStBl 1933 S. 1067

nur soviel sagen, daß die Besteuerung der zum Gewerbekapital der Personengesellschaft gehörenden Anteile an der Kapitalgesellschaft sowohl höher als auch geringer sein kann als die direkte Besteuerung des Gewerbekapitals bei der Kapitalgesellschaft.

1. Der Einheitswert des Betriebsvermögens einer GmbH soll 5.000.000,--DM betragen.

a) Die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke betragen 2.500.000,-- DM, die Dauerschulden betragen 500.000,-- DM.

	5.000.000,--	
-	2.500.000,--	
	2.500.000,--	
+	500.000,--	
	3.000.000,--	der Steuermeßbetrag beträgt 6.000,-- DM

b) Die Betriebsgrundstücke betragen 500.000,-- DM, die Dauerschulden 2.500.000,-- DM.

	5.000.000,--	
-	500.000,--	
	4.500.000,--	
+	2.500.000,--	
	7.000.000,--	der Steuermeßbetrag beträgt 14.000,-- DM.

2. Die Anteile der GmbH gehören zum Betriebsvermögen einer OHG, die Wertermittlung erfolgt nach dem Stuttgarter Verfahren.

a) Das Grundkapital der GmbH soll 1.000.000,-- DM, der durchschnittliche Reingewinn nach Abzug der darauf entfallenden Körperschaftsteuer und Notopfer Berlin soll ebenfalls 1.000.000,-- DM betragen, eine Vermögensabgabeschuld besteht nicht.

Einheitswert	5.000.000,--	
10 v.H.	- 500.000,--	
	4.500.000,--	450 v.H. Vermögenswert

Gewinn		1.000.000,--	
30 v.H.	-	300.000,--	
		700.000,--	70 v.H. Ertragshundertsatz

$$x = \frac{80}{100} \cdot (450 + 210) = 0{,}8 \times 660 = 528 \text{ v.H.}$$

Der gemeine Wert beträgt	5.280.000,-- DM
Der Steuermeßbetrag beträgt	10.560,-- DM.

b) Das Grundkapital beträgt 1.000.000,-- DM, der durchschnittliche Reingewinn 500.000,-- DM, der Zeitwert der Vermögensabgabe 500.000,-- DM.

Einheitswert		5.000.000,--	
Vermögensabgabe	-	500.000,--	
		4.500.000,--	
10 v.H.	-	450.000,--	
		4.050.000,--	405 v.H. Vermögenswert

Gewinn		500.000,--	
30 v.H.	-	150.000,--	
		350.000,--	35 v.H. Ertragshundertsatz

$$x = \frac{80}{100} \cdot (405 + 105) = 0{,}8 \times 510 = 408 \text{ v.H.}$$

Der gemeine Wert beträgt	4.080.000,-- DM
Der Steuermeßbetrag beträgt	8.160,-- DM.

Aus den Beispielen zu 2. ergibt sich, daß durch die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens eine stärkere Berücksichtigung des Vermögens erfolgt und daß bei höheren Gewinnen die ermittelten Werte relativ langsam ansteigen. Eine Vorausberechnung der Belastung in nur groben Umrissen wird hierdurch einigermaßen erleichtert; allerdings bilden die zukünftigen in ihrer Höhe ungewissen thesaurierten Gewinne zugleich die Grundlage des zukünftigen Vermögens (Einheitswertes).

Die doppelte steuerliche Belastung durch die Gewerbekapitalsteuer kann bei hohem Vermögen der GmbH sehr hoch sein. In dem Beispiel 2. betrugen die Steuermeßbeträge bei einem Reinvermögen von 5.000.000,-- DM je nach der Ertragslage des Betriebes 8.160,-- DM bzw. 10.560,-- DM; das entspricht einer Gewerbekapitalsteuer je nach der Höhe des Hebesatzes von etwa 20 - 30.000,-- DM. Die Ertragsteuerersparnis beträgt bei einer Betriebsspaltung etwa 6 v.H. des Gewinns, das sind im Beispiel 2a) bei einem Gewinn von rd. 2.000.000,-- DM (nach Abzug der Körperschaftsteuer und Notopfer Berlin in Höhe von 49 v.H. verbleibt ein Gewinn von 1.020.000,-- DM) rd. 120.000,-- DM, im Beispiel 2b) dagegen nur rd. 60.000,-- DM; die Mehrbelastung an Gewerbekapitalsteuer verringert sich dagegen nicht auf die Hälfte. Das Verhältnis zwischen der Höhe des Betriebsvermögens und der Höhe des Gewinns vermag die Differenz (Ertragsteuerersparnis abzüglich Mehrbelastung an Gewerbekapitalsteuer) erheblich zu beeinflussen, und zwar nimmt bei steigendem Reinvermögen und sinkenden Gewinnen die Nettoersparnis überproportional ab. Dies hat seinen Grund darin, daß die Gewerbekapitalsteuerbelastung überwiegend vom Vermögen und relativ wenig vom Gewinn abhängig ist, die Ersparnis an Ertragsteuer dagegen ausschließlich eine Funktion der Gewinnhöhe ist. Bei der Gegenüberstellung der Zahlen darf die Mehrbelastung an Gewerbekapitalsteuer nicht mit dem vollen Betrag, sondern nur rd. zur Hälfte angesetzt werden, da die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe die Körperschaftsteuer mindert.

Durch die Zugehörigkeit der GmbH-Anteile zum Betriebsvermögen der OHG wird nicht nur eine doppelte steuerliche Belastung des Gewerbekapitals, sondern im Falle einer Ausschüttung auch eine Doppelbesteuerung des Gewerbeertrages hervorgerufen, weil die ausgeschütteten Gewinne bei der Personengesellschaft nicht steuerbegünstigt sind und dadurch zum zweitenmal einer Gewerbeertragsteuer unterliegen.

b) Die Anteile an der Kapitalgesellschaft sind kein notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft

Die doppelte steuerliche Belastung des Gewerbekapitals tritt nicht ein, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft kein notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft darstellen und wenn von der Möglichkeit, die Anteile als gewillkürtes Betriebsvermögen zu aktivieren, kein

Gebrauch gemacht wird. Die Nichtaktivierung der Anteile ist an die Voraussetzung geknüpft, daß bei der Gründung der Kapitalgesellschaft die stillen Reserven verwirklicht worden sind; andernfalls wird durch die Übernahme der Anteile ins Privatvermögen ein Veräußerungsgewinn ausgelöst.

Eine Aktivierung der Anteile als gewillkürtes Betriebsvermögen wird sich nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen empfehlen. Sie wird insbesondere in Frage kommen bei der Abspaltung besonders risikoreicher Betriebsabteilungen, so z.B. bei Versuchsabteilungen oder von Abteilungen, welche sich mit der Einführung neuer Produkte befassen. Wenn die abgespaltene Betriebsabteilung mit Verlust arbeitet, so können auf die aktivierten Anteile entsprechende Abschreibungen vorgenommen werden. Bis zur Höhe des Buchwertes der Anteile können hierdurch Verluste der Kapitalgesellschaft indirekt auf die Personengesellschaft übertragen werden. Wenn sich herausstellt, daß die abgespaltene Unternehmung mit Gewinn arbeitet und kein außergewöhnliches Risiko mehr besteht, so können die Anteile nachträglich zum Teilwert ins Privatvermögen übernommen werden.

Eine Nichtaktivierung der Anteile an der Kapitalgesellschaft hat zur Folge, daß ein Veräußerungsgewinn bei einer späteren Veräußerung der Anteile nach § 17 EStG besteuert wird. Der Veräußerungsgewinn bleibt gewerbesteuerfrei, und die Einkommensteuer wird nur mit dem halben Steuersatz erhoben (§ 17 EStG in Verbindung mit § 34 EStG). Allerdings können Verluste, die bei einer Veräußerung der Anteile entstehen, nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden (§ 17 Abs. 5 EStG); ebensowenig können naturgemäß die vor einer Veräußerung entstehenden Wertminderungen berücksichtigt werden.

3. Organschaft im Gewerbesteuerrecht

Während im Körperschaftsteuerrecht Organverhältnisse nur dann steuerlich beachtlich sind, wenn zwischen dem Organ und dem Organträger Gewinnabführungsvereinbarungen getroffen sind, hat ein Organverhältnis im Gewerbesteuerrecht auch ohne Gewinnabführungsvereinbarung die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge bzw. der Gewerbekapitalien zur Folge. Die Organgesellschaft gilt als Betriebsstätte des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Ziff. 2 Satz 2 GewStG).

Da die Voraussetzungen einer Organschaft im Körperschaftsteuerrecht und im Gewerbesteuerrecht die gleichen sind [1], können die allgemeinen Beurteilungsgrundsätze einer Organschaft sowie die zur Körperschaftsteuer ergangenen zahlreichen Urteile für die Gewerbesteuer entsprechende Anwendung finden. Bekanntlich erfordert die Organschaft die wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung einer Kapitalgesellschaft in ein übergeordnetes Unternehmen. Die bloße Beherrschung einer Gesellschaft (z.B. durch 100prozentigen Anteilsbesitz) durch eine andere Gesellschaft begründet allein kein Organverhältnis, sondern es muß eine Eingliederung nach Art einer Geschäftsabteilung oder eines Teilbetriebes hinzutreten. [2]

Der BFH hat in seinem Urteil vom 25.6.1957 [3] für eine Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft eine Organschaft verneint, weil es an einer Einordnung nach Art einer Geschäftsabteilung fehle und eine "den Betrieb der Untergesellschaft fördernde Tätigkeit der Obergesellschaft" nicht die erforderlichen Voraussetzungen erfülle. Dieses Urteil hat für die horizontale und vertikale Betriebsspaltung keine Bedeutung.

Bei einer vertikalen Betriebsspaltung wird die Voraussetzung der Eingliederung vorliegen bzw. kann durch eine zweckmäßige vertragliche und tatsächliche Gestaltung erfüllt werden. Blümich-Boyens-Steinbrink [4] führen als Beispiel eines Organs die Verkaufs-GmbH eines Fabrikunternehmens an, die in Wirklichkeit ihre Tätigkeit nur im Interesse des übergeordneten Betriebes ausübt.

Bei einer horizontalen Betriebsspaltung wird ein Organverhältnis nur in Einzelfällen vorliegen, weil eine wirtschaftliche Eingliederung des in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebenen Teilbetriebes in die Personengesellschaft in der Regel nicht vorliegen wird, und zwar auch dann nicht, wenn die Anteile notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft darstellen.

---

1) Vgl. GewStR 1958 Abschn. 17 Abs. 1
2) Blümich-Boyens-Steinbrink, Gewerbesteuergesetz, Berlin und Frankfurt 1953, § 2 Anm. 101
3) BStBl 1957 S. 303
4) a.a.O. § 2 Anm. 102

Die Steuerbehörde neigt offenbar dazu, aus einem Organverhältnis nur dann die steuerlichen Folgerungen zu ziehen, wenn es einem wirtschaftlichen Bedürfnis entspricht. Diese Auffassung kommt in den GewStR 1954 Abschn. 17 Abs. 3 zum Ausdruck: "Ein Organverhältnis kann beim Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nur anerkannt werden, wenn es einem berechtigten wirtschaftlichen Bedürfnis entspricht." Diese Auffassung ist mit dem klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 2 Abs. 2 Ziff. 2 Satz 2 GewStG) unvereinbar. Die Anerkennung einer Organschaft kann - wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind - von der Finanzbehörde nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht werden. In den GewStR 1955 und der folgenden Jahre ist der entsprechende Absatz nicht mehr enthalten, es bleibt zu hoffen, daß die Finanzverwaltung ihre irrige Auffassung aufgegeben hat.

Das Vorliegen eines Organverhältnisses hat zur Folge, daß die Gewerbeerträge und Gewerbekapitalien der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet werden.

a) Auswirkungen der Organschaft auf die Gewerbeertragsteuer

Die Gewerbeerträge sind für das beherrschende und das beherrschte Unternehmen getrennt zu ermitteln. Zur Vermeidung einer doppelten steuerlichen Belastung werden Hinzurechnungen im Sinne des § 8 GewStG insoweit nicht vorgenommen, wie diese Beträge bereits in einem der zusammenzurechnenden Gewinne enthalten sind. [1] Dies hat zur Folge, daß Dauerschuldzinsen, welche vom Organ an den Organträger oder umgekehrt zu leisten sind, keiner zusätzlichen Gewerbeertragsteuer unterliegen. Ohne Organschaft sind Schuldzinsen bei dem leistenden Betrieb dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, ohne bei dem empfangenden Betrieb abzugsfähig zu sein. Die Zusammenrechnung der Ergebnisse hat für den Fall, daß ein Betrieb mit Verlust abschließt, zur Folge, daß der Verlust des einen Betriebes mit dem Gewinn des anderen Betriebes aufgerechnet werden kann. Der geringfügige Vorteil aus der Staffelung der Gewerbesteuermeßzahlen bei den Personenfirmen bleibt ebenfalls erhalten, weil die Personenfirma stets Organträger ist.

---

1) GewStR 1958 Abschn. 42 Abs. 1

Wertberichtigungen auf Forderungen (vgl. Abschn. I 2d) sind bei einem Organverhältnis nicht zulässig bzw. dem einheitlichen Gewerbeertrag wieder zuzurechnen, falls nicht in gleicher Höhe ein Buchgewinn bei der Schwesterfirma entsteht. Eine Abschreibung auf die GmbH-Anteile ist ebenfalls gewerbesteuerlich nicht möglich, ein Schuldenerlaß, eine Sanierung sind entsprechend zu beurteilen. [1)]

b) Auswirkungen der Organschaft auf die Gewerbekapitalsteuer

Bei der Zusammenrechnung des Gewerbekapitals des Organträgers und der Organgesellschaft sind - analog der gewerbeertragsteuerlichen Behandlung - die Hinzurechnungen des § 12 Abs. 2 GewStG insoweit nicht vorzunehmen, als diese Beträge bereits in den zusammenzurechnenden Gewerbekapitalien enthalten sind. Entsprechend der steuerlichen Behandlung der Schuldzinsen bei der Gewerbeertragsteuer wird hierdurch eine doppelte steuerliche Belastung des in Form von Dauerschulden dem Schwesterbetrieb zur Verfügung gestellten Kapitals vermieden. Den gegenseitigen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten kommt im Falle einer Organschaft nur innerbetriebliche Bedeutung zu. Der größte steuerliche Vorteil des Organverhältnisses besteht darin, daß keine doppelte steuerliche Belastung des auf die GmbH-Anteile entfallenden Gewerbekapitals erfolgt. Es sind nämlich von dem Einheitswert des Organträgers vor Ermittlung des Gewerbekapitals die auf die GmbH-Anteile entfallenden Werte abzusetzen (Abschn. 83 Abs. 1 GewStR 1958). Diese Besonderheiten der gewerbesteuerlichen Behandlung der Organschaft leiten sich daraus ab, daß die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organs gilt.

Eine doppelte steuerliche Belastung des Gewerbekapitals kann also unter bestimmten Umständen vermieden werden. Entweder gehören die GmbH-Anteile nicht zum notwendigen Betriebsvermögen, so kann einer doppelten Belastung durch die Übernahme der Anteile ins Privatvermögen ausgewichen werden (Voraussetzung ist hierbei, daß bei der Umgründung alle stillen Reserven aufgelöst worden sind), oder es tritt zu dem Anteilsbesitz eine

---

1) Näheres siehe Blümich-Boyens-Steinbrink, Gewerbesteuergesetz, Berlin und Frankfurt 1953, § 7 Anm. 14

wirtschaftliche Eingliederung des beherrschten Unternehmens hinzu, so daß ein im Sinne des Gewerbesteuergesetzes steuerlich beachtliches Organverhältnis vorliegt. Selbstverständlich können in anderen Fällen die Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen zählen, ohne daß ein Organverhältnis gegeben ist. Eine Betriebsspaltung ist in diesen Fällen notwendig mit einer doppelten Steuerbelastung des Gewerbekapitals verbunden.

III. AUSWIRKUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG AUF DIE VERMÖGENSTEUER

Das in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft gebundene Vermögen unterliegt bekanntlich einer doppelten steuerlichen Belastung. Das Betriebsvermögen wird einmal direkt bei der Rechtsperson erfaßt und der Besteuerung unterworfen und zum anderen wird bei den Eigentümern der Anteile der Wert der Beteiligung steuerlich erfaßt. Im Gegensatz zur doppelten steuerlichen Belastung des Gewerbekapitals tritt eine doppelte steuerliche Belastung des Betriebsvermögens auch dann ein, wenn die Anteile zum Privatvermögen gehören oder ein Organverhältnis vorliegt.

In ständiger Rechtsprechung hat der RFH die Anerkennung eines Organverhältnisses für die Einheitsbewertung abgelehnt. Der OFH [1)] hat diese Auffassung bestätigt und die Konstruktion eines Treuhandverhältnisses im Rahmen einer Organschaft - ein Treuhandverhältnis hat die Erfassung des Vermögens beim Treugeber zur Folge - abgelehnt. Die Folge dieser Rechtsprechung ist, daß Organträger und Organgesellschaft gesondert zur Vermögensteuer herangezogen werden. Zum Zwecke der Einheitsbewertung sind die gegenseitigen Forderungen und Verpflichtungen nicht gegeneinander aufzurechnen, sondern in entsprechender Höhe wie Fremdforderungen bzw. -verbindlichkeiten zu berücksichtigen.

Gegenüber einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft kann die Aufspaltung in eine GmbH und eine OHG den Vorteil haben, daß die Gesellschafter der OHG zunächst die Freibeträge ausnutzen können, die bei der

---

1) Urteil vom 26.8.1949, Bd. 54 S. 372

Kapitalgesellschaft nicht bestehen. Hier tritt im Gegenteil eine Vermögensbesteuerung selbst dann ein, wenn kein Vermögen vorhanden ist; das Mindestvermögen für eine nach dem 21.6.1948 gegründete GmbH beträgt 20.000,-- DM (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 VStG). [1] Allerdings wird in der Regel die Freigrenze bereits durch das steuerpflichtige Privatvermögen der Gesellschafter ausgenutzt sein, so daß das Betriebsvermögen der OHG voll der Vermögensteuer unterliegt - jedoch nicht der steuerlichen Doppelbelastung. Hinzu kommt, daß die Vermögensteuer bei natürlichen Personen als Sonderausgabe unbeschränkt abzugsfähig ist, die Vermögensteuer juristischer Personen dagegen eine nicht abzugsfähige Ausgabe darstellt. Diese Benachteiligung der Kapitalgesellschaft - deren Berechtigung hier nicht untersucht werden soll - ist sehr bedeutend. Bei einer Vermögensteuer von gegenwärtig 1 v.H. [2] beträgt die Effektivbelastung der natürlichen Personen bei einem angenommenen Einkommen- und Kirchensteuersatz von 50 v.H. nur die Hälfte, also 0,5 v.H.

Wenn wir der Einfachheit halber einmal unterstellen, daß der Wert der Anteile gleich dem Substanzwert (Einheitswert des Betriebsvermögens) ist, so stellt die Vermögensteuer der Kapitalgesellschaft die vermögensteuerliche Mehrbelastung gegenüber einer natürlichen Person dar. Es darf infolge der starken Anlehnung des Stuttgarter Verfahrens der Wertermittlung an den Substanzwert der Schluß gezogen werden, daß die Mehrbelastung der Kapitalgesellschaft (direkt bei der Gesellschaft und indirekt bei den Anteilseignern) durch die Vermögensteuer in unmittelbarer Abhängigkeit von der Kapitalrentabilität (bezogen auf das im Rahmen der Einheitsbewertung festgestellte Reinvermögen) steht.

Bei einer Kapitalrentabilität von 10 v.H. beträgt die Vermögensteuer 10 v.H., bei einer Kapitalrentabilität von 20 v.H. beträgt die Vermögensteuer 5 v.H. des Gewinns. Wie hoch diese Belastungen sind, kommt

---

1) Vermögensteuergesetz 1957 i.d.F. vom 10. Juni 1954 unter Berücksichtigung der Änderungen durch Art. 9 des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 1957.

2) Die Vermögensteuer beträgt 1 v.H. des Betrages, um den das steuerpflichtige Vermögen die Vermögensabgabeschuld übersteigt; das Vermögen bis zur Höhe der Abgabeschuld unterliegt der Vermögensteuer in Höhe von 0,75 v.H. (§ 8 VStG).

am deutlichsten in einem Vergleich mit der erzielbaren Ertragsteuerersparnis (Kapitel E I Abschn. 1) zum Ausdruck. Durch die Betriebsspaltung ist eine Ersparnis an Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer von etwa 6 v.H. des Gewinns möglich. Wenn wir die oben gemachte Unterstellung, nämlich daß die vermögensteuerliche Belastung der Kapitalgesellschaft die Mehrbelastung überhaupt darstellt, beibehalten, so kann der Prozentsatz der Ertragsteuerersparnis (6 v.H.) dieser vermögensteuerlichen Mehrbelastung (10 bzw. 5 v.H.) gegenübergestellt werden. Im ersten Fall steht einer Ertragsteuerersparnis von etwa 6 v.H. ein Mehr an Vermögensteuer in Höhe von 10 v.H. des Gewinnes gegenüber. Die Betriebsspaltung (und die Umwandlung) bringen in diesem Fall nicht nur keinen steuerlichen Vorteil, sondern eine erhebliche steuerliche Benachteiligung (neben der unerwünschten Thesaurierung der Gewinne). Im zweiten Fall dagegen steht der Ertragsteuerersparnis von 6 v.H. ein Mehr an Vermögensteuer von 5 v.H. des Gewinnes gegenüber. Durch diesen Vergleich wird deutlich, wie sehr die bei oberflächlicher Betrachtung vermuteten steuerlichen Vorteile der Kapitalgesellschaft und auch der Betriebsspaltung durch die Vermögensteuer absorbiert werden. Es zeigt sich ferner, daß die Nettoersparnis der verglichenen Steuerarten (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Vermögensteuer) in funktioneller Abhängigkeit von der Rentabilität steht. Mit der Personengesellschaft können gegenwärtig beide Formen nur noch schwer konkurrieren, insbesondere nicht bei kapitalintensiven Betrieben bzw. Teilbetrieben.

Bei der Aufspaltung eines Betriebes in eine Besitz- und Betriebsgesellschaft entstehen die Probleme der vermögensteuerlichen doppelten Belastung nicht in dieser prägnanten Form. Ein großer Teil des Vermögens (Anlagevermögen) wird der Betriebsgesellschaft nur verpachtet und nach ständiger Rechtsprechung bei der Verpächterin der Vermögensteuer unterworfen. [1] Da die Besitzgesellschaft in der Regel eine natürliche Person ist, erfolgt für diese Vermögensteile keine doppelte steuerliche Belastung. Wenn bei einer horizontalen bzw. vertikalen Betriebsspaltung der GmbH Teile des Anlagevermögens oder der gesamte Betrieb nur verpachtet werden, so wird die vermögensteuerliche Mehrbelastung insoweit ebenfalls vermieden (die Pachtzinsen unterliegen u.U. der Umsatzsteuer). Ferner kann durch die

---

1) Vgl. u.a. BFH-Urteil vom 22.1.1954, BStBl 1954 S. 91

bei der Umgründung in eine Kapitalgesellschaft vorgenommene Umwandlung eines Teils des Eigenkapitals in Darlehnsforderungen (vgl. Kapitel D II) das der doppelten steuerlichen Belastung unterliegende Betriebsvermögen vermindert werden.

IV. AUSWIRKUNGEN DER BETRIEBSSPALTUNG AUF DIE UMSATZSTEUER

Die Umsatzsteuer stellt einen bedeutenden Kostenfaktor in den betrieblichen Kalkulationen dar. Die Unternehmungen müssen daher bestrebt sein, die umsatzsteuerliche Belastung so gering wie möglich zu halten. Eine Betriebsspaltung wirkt diesem Bestreben in der Regel entgegen, weil die zwischen den neu gegründeten Betrieben getätigten Umsätze grundsätzlich umsatzsteuerbare Umsätze darstellen. Die Kostensteigerung hängt in ihrer Höhe von dem zur Anwendung kommenden Steuersatz und dem Umfang dieser sogenannten Innenumsätze ab.

Wie wir in dem einleitenden Kapitel gesehen haben, stellt die horizontale Betriebsspaltung die Aufspaltung eines einheitlichen Betriebes in zwei Betriebe mit nebengeordneten Grundfunktionen und die vertikale Betriebsspaltung eine Aufspaltung in Betriebe mit nacheinandergeschalteten Funktionen dar. Es wird im folgenden zu untersuchen sein, ob und unter welchen Voraussetzungen in dem einen Fall die Nebenordnung und in dem anderen Fall die Unterordnung umsatzsteuerlich begünstigt ist.

1. Die horizontale Betriebsspaltung

Bei der horizontalen Betriebsspaltung spielen die umsatzsteuerlichen Probleme in der Regel eine untergeordnete Rolle, weil jeder Betrieb unmittelbar Außenumsätze tätigt und Innenumsätze eine Ausnahme bilden. Aus Gründen einer Gewinnverlagerung und einer steuerlichen Anpassung an veränderte Tatbestände kann das Problem der Besteuerung der Innenumsätze auch bei der horizontalen Betriebsspaltung eine unvorhergesehene Bedeutung erlangen. Das Vorliegen einer Unternehmereinheit führt in diesem Fall zur Umsatzsteuerfreiheit.

a) Die Unternehmereinheit

aa) Die Voraussetzungen

Bekanntlich liegt ein einheitliches Unternehmen (Unternehmereinheit) dann vor, wenn einem Unternehmer mehrere Betriebe gehören (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). [1] Dieser Grundsatz findet Anwendung auch auf gesellschaftliche Verhältnisse. Die Anerkennung einer Unternehmereinheit zwischen mehreren Gesellschaften hat nach ständiger Rechtsprechung zur Voraussetzung, daß dieselben Gesellschafter in demselben Beteiligungsverhältnis an beiden (oder mehr) Gesellschaften beteiligt sind und eine einheitliche Willensbildung gewährleistet ist. Ob im Fall der Betriebsspaltung die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft oder zum Privatvermögen der Gesellschafter gehört, ist nach dem BFH-Urteil vom 23.7.1959 [2] nicht entscheidend. Auch wenn die Anteile zum Betriebsvermögen gehören, kann eine Unternehmereinheit vorliegen, weil im Umsatzsteuerrecht nicht der formaljuristischen Gestaltung, sondern den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen die ausschlaggebende Bedeutung zukommt.

Die überwiegende Beteiligung eines Unternehmers an verschiedenen Unternehmungen genügt dagegen nicht, um eine Unternehmereinheit zu begründen, auch dann nicht, wenn durch die Beherrschung aller Unternehmungen eine einheitliche Willensbildung anzunehmen ist. [3] Die einheitliche Willensbildung wird bei einer Aufspaltung in eine Personengesellschaft und eine Kapitalgesellschaft prinzipiell nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Gesellschafter der Personengesellschaft nicht gleichzeitig Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft sind, wenn - wie es im RFH-Urteil vom 11.10.1941 [4] heißt - "das Zustandekommen einer verschiedenen Willensbildung rein tatsächlich nicht zu erwarten ist."

---

1) Umsatzsteuergesetz i.d.F. einschließlich des 9. Gesetzes zur Änderung der Umsatzsteuer vom 18.10.1957
2) BStBl 1959 S. 376
3) Vgl. u.a. RFH-Urteil vom 19.12.1941, RStBl 1942 S. 383 und BFH-Urteil vom 12.3.1959, BStBl 1959 S. 226
4) RStBl 1941 S. 982

Der Begriff der "gleichen Beteiligungsverhältnisse" hat in der höchstrichterlichen Rechtsprechung keine eindeutige Klärung gefunden. Es kann mitunter zweifelhaft sein, ob hierunter eine Kapital- oder eine Gewinnbeteiligung zu verstehen ist. Bei Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft ist "Beteiligung" mit "Kapitalbeteiligung" gleichzusetzen. In bezug auf Personengesellschaften dagegen kann eine Forderung nach gleicher Kapitalbeteiligung den wirtschaftlichen Tatsachen nicht gerecht werden, weil die Gewinne oft nicht von allen Gesellschaftern in voller Höhe entnommen werden, ohne daß dadurch eine andere Verteilung der Anteilsrechte erfolgt. [1] Nach Plückebaum-Malitzky [2] genügt der Verwaltung im allgemeinen eine gleiche Gewinnbeteiligung der Gesellschafter. Eine Verschiebung der ursprünglich verhältnisgleichen Kapitalkonten im Laufe der Zeit ist stets unschädlich, sofern die Ausübung der Gesellschaftsrechte (Stimmrecht) sich nicht nach der jeweiligen Kapitalhöhe richtet.

Bei der Betriebsspaltung können insofern Zweifel auftreten, als ein Betrieb in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft und der andere Betrieb in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wird. Meiner Meinung nach dürfte es möglich sein, die Kapitalbeteiligung an der GmbH mit einer Gewinnbeteiligung an der OHG zu vergleichen. Es kommt darauf an, nach welchen Gesichtspunkten die Gestaltung der Gesellschaftsverträge, insbesondere die Verteilung der maßgebenden Gesellschaftsrechte auf die Gesellschafter erfolgt ist. Gleiche Kapital- und Gewinnbeteiligung an der GmbH und gleiche Gewinnbeteiligung (bei abweichenden Kapitalkonten) an der OHG dürfte zur steuerlichen Anerkennung einer Unternehmereinheit führen, wenn auch die übrigen Herrschaftsrechte (insbesondere Stimmrecht) im selben Verhältnis aufgeteilt werden. Diese Auffassung kommt im BFH-Urteil vom 8.2.1955 [3] zum Ausdruck: "Allgemein ist zur Frage der Beteiligungsverhältnisse zu sagen, daß als Beteiligung das gesamte Verhältnis des Gesellschafters zur Gesellschaft und zu den Gesellschaftern anzusehen ist."

---

1) Vgl. auch RFH-Urteil vom 19.12.1941, RStBl 1942 S. 383

2) Umsatzsteuergesetz, Köln 1958, Tz 341

3) BStBl 1955 S. 113

bb) Die steuerliche Anerkennung

Die Finanzverwaltung hat verschiedentlich ohne Erfolg versucht, einer Unternehmereinheit zwischen Kapitalgesellschaften und zwischen Kapital- und Personengesellschaften die steuerliche Anerkennung zu versagen. Der RFH hat in seiner Rechtsprechung [1] eine weite Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG vertreten, nach welcher das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens umfaßt. Der RFH hat in der rechtlichen Verselbständigung eines Teils der gewerblichen Tätigkeit in Form einer (Einmann-) Kapitalgesellschaft keinen Ausschließungsgrund für die Unternehmereinheit gesehen. In analoger Fortentwicklung dieses Grundsatzes ist auch bei der Beteiligung mehrerer Unternehmer an mehreren Unternehmungen prinzipiell eine Unternehmereinheit anzuerkennen.

Der BFH hat im Urteil vom 15.6.1951 [2] die Auffassung des RFH bestätigt und ebenfalls die Möglichkeit einer Unternehmereinheit zwischen einer Rechtsperson und einer Personenunternehmung und zwischen Rechtspersonen untereinander bejaht. Die Begründung ergibt sich aus dem Wesen der Umsatzsteuer, welche grundsätzlich jedes wirtschaftlich sich betätigende Gebilde ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Umsatzsteuer unterwirft. Daraus ist zu folgern, daß die Rechtsform der Gebilde gleichgültig ist, welche sich zu einer Unternehmereinheit zusammenfügen.

Schettler hat sich gegen diese Auffassung gewandt. [3] Er folgert aus dem Grundsatz des Umsatzsteuerrechts, daß allein die Gesellschaft Unternehmer und der Gesellschafter im Verhältnis zur Gesellschaft eine fremde Person ist, daß eine Unternehmereinheit, bei der bekanntlich auf die Verhältnisse der Gesellschafter abzustellen ist, zwischen selbständigen Gesellschaften nicht möglich ist. Den logisch bestechenden Ausführungen Schettlers steht die mehr auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhende Auffassung des BFH gegenüber.

Der Versuch der Finanzverwaltung, die Unternehmereinheit durch Rechtsverordnung auf natürliche Personen und Personengesellschaften zu beschrän-

---

1) u.a. Urteil vom 26.9.1927, RStBl 1927 S. 219
2) BStBl 1951 S. 215
3) Die Wirtschaftsprüfung 1951 S. 155

ken, ist an der konsequenten Rechtsprechung des BFH gescheitert. Im Urteil vom 8.2.1955 [1] hat der BFH die von Anfang an heftig umstrittene Bestimmung des § 17 Abs. 1 UStDB (in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.9.1951) für rechtswidrig erklärt. Der BFH führt in der Urteilsbegründung aus, daß bei den im Über- und Unterordnungsverhältnis stehenden Unternehmen erst der Verlust der Selbständigkeit ein Organverhältnis begründen kann (§ 2 Abs. 2 UStG), daß eine Unternehmereinheit bei nebengeordneten Betrieben dagegen besteht, wenn eine einheitliche Willensbildung und Führung und ein einheitlicher Unternehmer vorhanden ist, während der Verlust der Selbständigkeit dabei ohne Belang ist. "Einheitlicher Unternehmer" kann nach den im Umsatzsteuerrecht geltenden Beurteilungsgrundsätzen prinzipiell jeder Träger von Umsätzen (in wirtschaftlichem Sinn) sein, also bei Personen- und Kapitalgesellschaften auch die in der Gesellschaft zusammengeschlossene Personengruppe. Damit dürfte die Frage der Unternehmereinheit ihr vorläufiges Ende zugunsten des Steuerpflichtigen gefunden haben.

b) Die Bedeutung der Unternehmereinheit

Wenn zwischen den abgespaltenen Betrieben Unternehmereinheit vorliegt, so bleiben die Innenumsätze zwischen den Betrieben steuerfrei. Aus der Tatsache, daß umsatzsteuerlich e i n Unternehmen vorliegt, ergeben sich noch weitere Folgerungen, die im Einzelfall Bedeutung erlangen können.

1. Bei der Einfuhr bestimmter Rohstoffe usw. (Freiliste 2) wird naturgemäß die Steuerfreiheit der ersten Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes von dem Übergang der Waren von einer Gesellschaft auf die andere nicht berührt.

2. Die Voraussetzungen für die Steuervergünstigung des Binnengroßhandels werden nach den Verhältnissen beider Gesellschaften beurteilt, d.h. der Gesamtumsatz beider Betriebe muß 1.000.000,-- DM übersteigen bzw. die Einzelhandelsumsätze beider Betriebe dürfen 75 v.H. des Gesamtumsatzes nicht übersteigen. Bei der Ermittlung der 75 v.H. -Grenze kann sich die Unternehmereinheit - insbesondere bei nur geringfügigen Innenumsätzen -

---

1) BStBl 1955 S. 113

ungünstig auswirken, wenn zwar der für eine Großhandelsvergünstigung in Frage kommende Betrieb die 75 v.H.-Grenze erreicht, die Gesamtunternehmung dagegen unter dieser Grenze bleibt.

Ferner kann von Bedeutung sein (vgl. hierzu Abschn. 2a Unternehmereinheit und Organschaft):

3. Zur Berechnung der Freigrenzen für die Zusatzbesteuerung (§ 58 UStDB) sind ebenfalls die Umsätze beider Unternehmungen zusammenzurechnen. [1)]

4. Bei der Ermittlung der Ausfuhr- und Ausfuhrhändlervergütung sind entsprechend die Verhältnisse der Gesamtunternehmung zugrunde zu legen. Wenn also z.B. ein Betrieb die Produkte herstellt, der andere den Export übernimmt, kann nur die Ausfuhrvergütung, nicht daneben eine Ausfuhrhändlervergütung in Anspruch genommen werden.

5. Ebenso entfällt die Großhandelsvergünstigung der §§ 4 Ziff. 4 und 4a und 7 Abs. 3 bei der Abspaltung einer Vertriebsgesellschaft.

In der Praxis wird sich bei einer Betriebsspaltung nicht immer eine Unternehmereinheit verwirklichen lassen. Die Gründe, welche zu einer Betriebsspaltung geführt haben, schließen unter Umständen eine Unternehmereinheit von vornherein aus. Wenn die Unternehmer-Identität zwischen den abgespaltenen Betrieben nicht bestehen bleibt, so ist zu prüfen, ob 1. die Innenumsätze aus anderen Gründen befreit sind (z.B. § 4 Ziff. 4 UStG) oder ob 2. überhaupt Innenumsätze in nennenswertem Umfang vorkommen, ob also die Besteuerung der Innenumsätze die Beweglichkeit und Anpassungsfähigkeit der Betriebe in wesentlicher Weise behindert.

---

1) Das Bundesverfassungsgericht hat durch Urteil vom 5.3.1958 (BGBl 1958 I S. 154) entschieden, daß § 8 des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 1.9.1951 nichtig ist; damit entbehrt § 58 UStDB, welcher auf der Ermächtigung des § 8 UStG beruht, der gesetzlichen Grundlage.

2. Die vertikale Betriebsspaltung

Bei der vertikalen Betriebsspaltung werden die betrieblichen Produkte, bevor sie an die Außenwelt gelangen, zunächst innerhalb der aufgespaltenen Betriebe umgesetzt. Sowohl bei der Betriebsaufspaltung auf einer bestimmten Fertigungsstufe, als auch bei der Abspaltung einer Verkaufsabteilung ist zwar der Innenumsatz gegenüber dem Außenumsatz wertmäßig geringer, doch bleibt der Außenumsatz gegenüber dem Umsatz des ursprünglich einheitlichen Betriebes unverändert.

a) Die Organschaft

Mit Wirkung ab 1.4.1958 ist Art. II des Kontrollratgesetzes Nr. 15 aufgehoben worden, so daß von diesem Zeitpunkt ab die sog. Innenumsätze bei Vorliegen eines steuerlich beachtlichen Organverhältnisses steuerfrei sind. [1] Vor dem 1.4.1958 wurde ein Organverhältnis umsatzsteuerlich nur anerkannt, wenn eine Einzelunternehmung Organträger war. [2]

aa) Die Voraussetzungen

Unter dem Begriff Organschaft wird im Umsatz-, Gewerbe- [3] und Körperschaftsteuerrecht im wesentlichen der gleiche Tatbestand verstanden, nämlich die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer Unternehmung in ein anderes übergeordnetes Unternehmen (§ 2 Abs. 2 Ziff. 2 UStG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 UStDB). Eine finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn sich die Mehrheitsanteile der untergeordneten juristischen Person im Betriebsvermögen einer übergeordneten natürlichen Person bzw. Personenvereinigung o d e r im Privatvermögen der Gesellschafter befinden. [4] Die erforderliche Anteilsmehrheit richtet sich nach der

---

1) § 2 Abs. 2 Ziff. 2 UStG i.d.F. einschließlich des 9. Gesetzes zur Änderung der Umsatzsteuer vom 18. Oktober 1957

2) Vgl. hierzu Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Berlin - Köln 1955, Tz. 150; vgl. auch BFH-Urteil vom 17.7.1952, BStBl 1952 S. 234.

3) Vgl. Kap. E II Abschn. 3 Organschaft im Gewerbesteuerrecht

4) Vgl. Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, Köln 1958, Tz. 305

Regelung der Satzung, sie muß ausreichen, um alle Beschlüsse der Gesellschaft bilden zu können. Die wirtschaftliche Eingliederung ist bei vertikaler Betriebsspaltung durch die Zulieferer- bzw. Abnehmerfunktion des Organs gegeben. Die organisatorische Eingliederung bezweckt die tatsächliche Durchführung des Willens des Organträgers beim Organ; sie zeigt sich in der Regel in einer Einheit der personellen Führung sowie in Vorschriften über Bilanzierung, Kalkulation und Preispolitik, Betriebsorganisation usw. Allein in der einheitlichen personellen Führung kann bereits eine organisatorische Eingliederung liegen, da hierdurch Anweisungen ersetzt werden können durch die unmittelbare Tätigkeit derer, die zum Erlaß dieser Anweisungen befugt sind.

In der Regel ergibt sich bei einer vertikalen Betriebsspaltung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, daß ein Organverhältnis vorliegt, so daß hieraus die entsprechenden Konsequenzen gezogen werden müssen. Entgegenstehende bürgerlich-rechtliche Absprachen, die etwa das Organverhältnis in eine Unternehmereinheit umdeuten wollen, müssen steuerlich unbeachtlich bleiben.

bb) Organschaft und Unternehmereinheit

Die Begriffe Organschaft und Unternehmereinheit umschreiben zwei ganz verschiedene Tatbestände. In der Literatur gehen die Auffassungen darüber auseinander, ob sich diese Tatbestände gegenseitig ausschließen. Nach der überwiegenden Meinung [1] schließen sich diese Tatbestände nicht gegenseitig aus; der Unternehmereinheit als stärkerem wirtschaftlichem Zusammenschluß gebührt der Vorrang. [2] Dieser Auffassung hat sich jedoch der BFH nicht angeschlossen.

Der BFH hat in verschiedenen neueren Urteilen [3] zum Problem einer gleichzeitigen Organschaft und Unternehmereinheit Stellung genommen. Er hat die vom RFH im Verlaufe der Rechtsprechung entwickelte Scheidung der

---

1) So z.B. Schulze, StuW 1954 Sp. 223; Artzinger, StuW 1955 Sp. 33; Ringleb, Der Betrieb 1955 S. 955; anders dagegen Boettcher, RWP 14 Steuer-R (0), Unternehmungsformen Einzelfragen 14a

2) Vgl. Ringleb, Der Betrieb 1955 S. 955

3) Urteil vom 8.2.1955, BStBl 1955 S. 113; U. v. 26.2.1959, BStBl 1959 S. 204; U. v. 23.4.1959, BStBl 1959 S. 256

Organschaft als Über- und Unterordnungsverhältnis von der Unternehmereinheit als Nebenordnungsverhältnis übernommen und in der Urteilsbegründung zum Ausdruck gebracht, daß diese beiden Begriffe als Gegensätze aufzufassen sind. Nach Ansicht des BFH [1] ist die in § 2 Ziff. 1 Satz 2 UStG verankerte Einheitstheorie (Unternehmereinheit) nicht mit einer gleichzeitigen Unterordnung (Organschaft), welche in § 2 Ziff. 2 Abs. 2 UStG besonders geregelt ist, vereinbar. Diese Auffassung ist sehr umstritten. Die gegenteilige Auffassung [2], nämlich, daß die Unternehmereinheit als stärkste Zusammenschlußform die Organschaft umfaßt, ist m. E. wohl begründet und steht der mehr formallogischen Auffassung des BFH gegenüber.

Allerdings hat die Streitfrage durch die Aufhebung des Art. II des Kontrollratgesetzes Nr. 15 ihre frühere Bedeutung verloren. Da sich aus dem Vorliegen einer Organschaft bzw. einer Unternehmereinheit im wesentlichen dieselben umsatzsteuerlichen Konsequenzen ergeben, ist es ohne praktische Bedeutung, ob die aufgespaltenen Unternehmungen auf Grund einer Organschaft oder einer Unternehmereinheit umsatzsteuerlich als eine Gesamtunternehmung behandelt werden. Die Innenumsätze der aufgespaltenen Unternehmungen sind nicht umsatzsteuerbar, so daß sich die umsatzsteuerliche Gesamtbelastung durch die Betriebsaufspaltung nicht verändert.

b) Umsatzsteuer und Preisgestaltung ohne Vorliegen einer Organschaft bzw. Unternehmereinheit

Anders ist dagegen die umsatzsteuerliche Situation einer Betriebsspaltung zu beurteilen, wenn kein umsatzsteuerlich begünstigtes Organverhältnis (und auch keine Unternehmereinheit) vorliegt. Dieser Ausnahmefall wird allerdings nur bei bestimmten, selten gegebenen Voraussetzungen vorliegen. So ist es z. B. möglich, daß nur ein Teil der Gesellschafter der Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, so daß es u. U. an der erforderlichen finanziellen Eingliederung fehlt. Ferner kann ein

---

1) Urteil vom 23.4.1959, BStBl 1959 S. 256

2) So z.B. Schulze, StuW 1954 Sp. 223; Artzinger, StuW 1955 Sp. 33; Ringleb, Der Betrieb 1955 S. 955; anders dagegen Boettcher, RWP 14 Steuer-R (0), Unternehmungsformen Einzelfragen 14a

Organverhältnis zwischen den aufgespaltenen Unternehmungen bei einer "gemischten" Betriebsaufspaltung [1] fehlen. Wenn z.B. die Vertriebs-GmbH nicht nur die Produkte der Produktionsgesellschaft verkauft, sondern auch in größerem Umfang Handel mit Fremderzeugnissen betreibt, so kann das Vorliegen der Voraussetzungen einer Organschaft im Einzelfall zu verneinen sein. Allerdings schließt die Tatsache, daß auch fremde Erzeugnisse vertrieben werden, ein Organschaftsverhältnis nicht von vornherein aus. [2] Dem Handel mit Fremderzeugnissen muß eine so erhebliche Bedeutung zukommen, daß eine wirtschaftliche Eingliederung der Vertriebsgesellschaft in den Betrieb der Produktionsgesellschaft nicht mehr gegeben ist.

Das Fehlen einer Organschaft sowie einer Unternehmereinheit hat zur Folge, daß die Innenumsätze zwischen den aufgespaltenen Unternehmungen umsatzsteuerbar sind. Die gesamte Umsatzsteuerbelastung einer in Produktions- und Vertriebsgesellschaft aufgespaltenen Unternehmung ist eine Funktion des Rabattsatzes, mit dem die Produktionsgesellschaft ihre Produkte an die Verkaufsgesellschaft weitergibt. Die Produktionsgesellschaft hat ihre Entgelte mit dem normalen Satz von 4 v.H. zu versteuern; die Vertriebsgesellschaft kann in vielen Fällen die Großhandelsvergünstigung des § 7 Abs. 3 UStG beanspruchen, so daß sich deren Umsatzsteuer auf 1 v.H. ermäßigt. Der von der Vertriebsgesellschaft zu versteuernde Umsatz weicht in der Regel wert- und mengenmäßig von dem Umsatz des ursprünglich einheitlichen Betriebes nicht ab.

Bei einem Verkaufspreis von z.B. 100,-- DM ergeben sich folgende Zahlen:

---

1) Vgl. Kap. B I

2) Hübschmann - Grabower - Beck - v. Wallis, Umsatzsteuergesetz, Köln 1955/60 § 2 Anm. 26; RFH-Urteil vom 11.11.1932, RStBl 1933 S. 295

	Rabattsatz	Ums. Prod.	Ums. St. Prod.	Ums. St. Vertr.	Ums. St. Sa.
1.	5 %	95,--	3,80	1,--	4,80
2.	10 %	90,--	3,60	1,--	4,60
3.	15 %	85,--	3,40	1,--	4,40
4.	20 %	80,--	3,20	1,--	4,20
5.	25 %	75,--	3,--	1,--	4,--
6.	30 %	70,--	2,80	1,--	3,80
7.	35 %	65,--	2,60	1,--	3,60
8.	40 %	60,--	2,40	1,--	3,40
9.	45 %	55,--	2,20	1,--	3,20
10.	50 %	50,--	2,--	1,--	3,--

Bei einem Rabatt von 25 v.H. entspricht die Gesamtbelastung der Belastung des ursprünglich einheitlichen Betriebes. Bei einem geringeren Rabattsatz entsteht eine Mehrbelastung, bei einem höheren Rabattsatz entsteht eine Ersparnis an Umsatzsteuer. In Prozenten ausgedrückt stellt sich die Mehrbelastung bzw. Steuerersparnis an Umsatzsteuer wie folgt dar[1]:

	Rabattsatz	Mehrbelastung (+) bzw. Steuerersparnis (-)
1.	5 %	+ 20 %
2.	10 %	+ 15 %
3.	15 %	+ 10 %
4.	20 %	+ 5 %
5.	25 %	± 0 %
6.	30 %	- 5 %
7.	35 %	- 10 %
8.	40 %	- 15 %
9.	45 %	- 20 %
10.	50 %	- 25 %

Allerdings entspricht bereits ein Rabattsatz von 25 v.H. einem Bruttoaufschlag der Vertriebsgesellschaft von 33 1/3 v.H. Es ist offensichtlich, daß

---

1) Nach Mondorf, StbJ 1949 S. 87

ein derartiger Aufschlag nicht immer den tatsächlichen Verhältnissen und der Marktlage entspricht. Der Unternehmer hat nur innerhalb enger Grenzen die Möglichkeit, den Rabattsatz zu beeinflussen (vgl. Kapitel E I Abschn. 2e). Umsatzsteuerlich wirkt sich daher eine Vertriebsgesellschaft dort vorteilhaft aus, wo der Vertrieb sehr kostspielig ist und die Rabatte 25 v.H. übersteigen. So kann z.B. die Vertriebsgesellschaft einer Markenartikelfabrik, welche gleichzeitig die gesamte Werbung zu besorgen hat, ihre Waren mit 50 - 100 v.H. des Einkaufspreises (Produktionskosten + Gewinn der Produktionsfirma) veräußern, während z.B. der Aufschlag bei einer Vertriebsgesellschaft einer Massenartikelfabrik bei 10 v.H. liegen kann.

Wenn die Lieferung der Vertriebs-GmbH als Großhandelslieferung (§ 4 Ziff. 4 und 4a UStG) umsatzsteuerbefreit ist, liegt gegenüber einem einheitlichen Unternehmen stets eine Steuerersparnis vor, weil der Innenumsatz wertmäßig unter dem (ursprünglichen) Außenumsatz liegen muß. Die Umsatzsteuerersparnis kann bei entsprechend hohen Umsätzen (verbunden mit geringer Umsatzrentabilität) so groß sein, daß bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen (keine Organschaft und keine Unternehmereinheit) die Gründung einer Vertriebs-GmbH allein aus umsatzsteuerlichen Gründen lohnend ist. Bei einem Vergleich mit der (zusätzlichen) Ertragsteuerersparnis ist zu beachten, daß die Umsatzsteuerersparnis eine Kostensenkung darstellt, also sowieso mit etwa der Hälfte von der Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer abzugsfähig gewesen wäre. Eine exportierende Vertriebs-GmbH kann zusätzlich zu der Ausfuhrvergütung die Ausfuhrhändlervergütung beanspruchen. Durch die Zwischenschaltung der Vertriebs-(Export-)GmbH wird allerdings der bei direkter Ausfuhr steuerfreie Umsatz der Produktionsgesellschaft steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage der Ausfuhrhändlervergütung ist in der Regel das Entgelt, und zwar - da die Ausfuhrhändlervergütung nur die Belastung der Vorstufe ausschalten soll - 92 v.H. des Entgeltes. Wenn der Rabattsatz höher als 8 v.H. ist, entsteht eine Umsatzsteuerersparnis.

Wenn dagegen die Großhandelsvergünstigung des § 7 UStG entfällt, wie z.B. bei Versandgeschäften (Direktversand) mit angegliederter Produktion, so kann ohne Organschaft praktisch keine selbständige Vertriebsgesellschaft gegründet werden. Die Mehrbelastung bleibt selbst bei hohen Rabattsätzen relativ groß Unterliegen allerdings die Umsätze einer Zusatzsteuer gemäß § 58 UStG [1] in Höhe von 3 v.H., so bleibt die Um-

1) Vgl. Anm. 1) S.126

satzsteuerbelastung bei einem Rabattsatz von 25 v.H. unverändert und erhöht sich entsprechend bei einem geringeren und sinkt bei einem höheren Rabattsatz.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß die Umsätze der Vertriebsgesellschaft 1. umsatzsteuerfrei, 2. mit 1 v.H. steuerpflichtig oder 3. mit 4 v.H. steuerpflichtig sein können. Die ursprüngliche Belastung kann größer, gleich oder kleiner als die Gesamtbelastung nach der Aufspaltung sein, je nach der Höhe des im Einzelfall unterschiedlichen Rabattsatzes und dem Umfang der Besteuerung des ursprünglichen Betriebes (Zusatzsteuer usw.).

Bei einer vertikalen Betriebsaufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs werden die Voraussetzungen einer Organschaft in noch selteneren Fällen nicht gegeben sein. Das gleichzeitige Fehlen einer Unternehmereinheit hat in diesem Fall eine umsatzsteuerliche Mehrbelastung zur Folge. In der Regel findet auf beiden Stufen eine umsatzsteuerschädliche Be- und Verarbeitung statt, so daß die Umsätze beider Stufen mit 4 v.H. zu versteuern sind. Die Mehrbelastung ist außerordentlich hoch und schwankt mit dem Rabattsatz.

3. Umsatzsteuerliche Probleme bei Betriebsverpachtungen

Das für die Betriebsüberlassung gezahlte Pachtentgelt ist umsatzsteuerpflichtig, soweit es nicht auf die Verpachtung von Grundstücken entfällt (§ 4 Ziff. 10 UStG). Der BFH hat in dem Urteil vom 26.7.1955 [1] festgestellt, daß es sich bei einer Betriebsverpachtung nicht um einen Vertrag besonderer Art, sondern um einen "gemischten Pachtvertrag" handelt. Pachtentgelte, die auf Grund von Verträgen besonderer Art geleistet werden, sind nach ständiger Rechtsprechung des RFH voll umsatzsteuerpflichtig, während bei gemischten Verträgen die Grundstücksüberlassung wesentlicher Vertragsteil sein kann und eine Aufteilung der Entgelte nach steuerfreien und steuerpflichtigen erfolgen kann, es sei denn, daß die steuerfreien Entgeltteile im Verhältnis zum gesamten Pachtentgelt geringwertig sind.

---

1) BStBl 1955 S. 258

Das umsatzsteuerliche Gesamtentgelt umfaßt nicht nur den reinen Pachtzins, sondern darüber hinaus die Vergütungen für Abschreibungen sowie evtl. vom Pächter getragene Steuern, Abgaben und Versicherungen. Bei der Aufteilung in steuerpflichtige und steuerfreie Entgelte sind diese Beträge entsprechend zu berücksichtigen; Grundsteuern und Gebäudeversicherung sowie die auf AfA für Gebäude entfallenden Entgeltteile mindern das umsatzsteuerpflichtige Entgelt.

Nicht zum Entgelt gehört die laufende Instandhaltung der Pachtgegenstände. [1] Nach § 586 obliegt dem Pächter die laufende Instandhaltung der Pachtgrundstücke und Inventarstücke als gesetzliche Pflicht, einen Entgeltteil stellen diese Instandhaltungskosten - ebenso die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, zu deren Ersatz der Pächter gesetzlich verpflichtet ist (§ 586 Abs. 2) - nicht dar.

Anders ist die Rechtslage zu beurteilen, wenn dem Pächter die Werterhaltung der Pachtgegenstände obliegt, wenn auf den Pächter das nach der gesetzlichen Regelung vom Verpächter zu tragende Wertminderungsrisiko überwälzt wird (vgl. Kapitel E I Abschn. 3). Der Pächter übernimmt die Verpflichtung, für die Werterhaltung der gepachteten Wirtschaftsgüter zu sorgen, d.h. die durch den Gebrauch verschlissenen Wirtschaftsgüter durch Neuanschaffungen zu ersetzen.

Welche umsatzsteuerlichen Folgerungen sind aus diesen Werterhaltungsklauseln zu ziehen? Der RFH und BFH haben diesen Fall m.W. noch nicht zu entscheiden gehabt. Allerdings läßt sich aus der Rechtsprechung des RFH zur Unternehmensverpachtung [2] der Schluß ziehen, daß die Rechtsprechung alle über die gesetzliche Verpflichtung hinausgehenden Leistungen des Pächters an den Pachtgegenständen der Umsatzsteuer unterwerfen will. Umsatzsteuerpflichtig ist die Überlassung der Betriebsgegenstände gegen eine Gegenleistung, gegen Entgelt. Ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt stellt zweifellos die Zahlung der Pachtzinsen bzw. der Steuern und Versicherungsbeiträge dar. Die vertragliche Verpflichtung der Werterhaltung stellt noch

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 26.7.1955, BStBl. 1955 S. 258
2) Urteil vom 5.10.1929, RStBl 1930 S. 120; Urteil vom 16.4.1943, RStBl 1943 S. 436

keine Gegenleistung dar, sondern erst deren Erfüllung.[1] Die Erfüllung kann in zweierlei Form geschehen: 1. durch Zahlung einer Differenzsumme bei Beendigung des Pachtverhältnisses, 2. durch Neuanschaffung bzw. Generalüberholung der im Werte verminderten Anlagegüter. Erst durch den tatsächlich erfolgten Wertausgleich (in Geld- oder Sachform) als Gegenleistung für den geminderten Wert der gepachteten Wirtschaftsgüter wird die Umsatzsteuerpflicht ausgelöst. Bemessungsgrundlage ist ebenfalls das Entgelt, damit wird z.B. bei gestiegenen Preisen der zu ersetzenden Wirtschaftsgüter eine erhöhte Umsatzsteuerpflicht ausgelöst (allerdings wird gleichzeitig durch eine Bemessung der Rückstellungen nach eben demselben Wiederbeschaffungspreis eine erhebliche Zinsersparnis erzielt).

Bei der Beendigung der Pachtzeit wird mitunter nicht der Pächter, sondern der Verpächter eine bestimmte Ausgleichszahlung zu leisten haben. Der Grund hierfür kann insbesondere darin liegen, daß die bei der Übernahme bereits erheblich abgenutzten Anlagen vom Pächter im Verlaufe der Pachtzeit erneuert worden sind, so daß der Wert der zurückgegebenen Anlagen höher ist als der Wert der übernommenen Anlagen. Durch die sprunghafte Erneuerung jahre- oder jahrzehntelang genutzter Wirtschaftsgüter entsprechen die tatsächlichen Werte der gepachteten Güter praktisch in keinem Zeitpunkt den vereinbarten Werten. Festzuhalten ist deshalb, daß dementsprechend nicht nur eine Abschlußzahlung des Pächters umsatzsteuerpflichtig ist, sondern daß durch eine Abschlußzahlung des Verpächters das umsatzsteuerliche Entgelt durch die Entgeltrückgewähr gemindert wird.

Auf die Dauer gesehen, kann im großen und ganzen durch die Gestaltung der Pachtverträge keine Umsatzsteuer gespart, sondern nur das Entstehen der Umsatzsteuerschuld hinausgeschoben werden. Die Höhe der Umsatzsteuerbelastung hängt von drei Faktoren ab:

1. von dem Wert der verpachteten Wirtschaftsgüter (mit Ausnahme der Grundstücke)
2. von der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter
3. von der Höhe der Kapitalverzinsung, die im Rahmen des Angemessenen frei vereinbart werden kann.

---

1) Hertz, StuW 1933, Sp. 1203 ff., lehnt die Umsatzsteuerpflicht in bezug auf eine vertraglich übernommene Erneuerungspflicht ganz ab.

Die relative, auf den Gewinn bezogene Mehrbelastung durch die Umsatzsteuer hängt von der Kapitalrentabilität des Pachtbetriebes ab. Bekanntlich ist die prozentuale Umsatzsteuerbelastung bei einer Kapitalrentabilität von 10 v.H. doppelt so groß wie bei einer Kapitalrentabilität von 20 v.H. Die Mehrbelastung ist - wie das folgende Beispiel zeigt - nur bei guter Kapitalverzinsung tragbar.

Beispiel: Die Kapitalrentabilität des verpachteten Anlagevermögens beträgt 20 v.H. (die Gesamtkapitalrentabilität verteilt sich gleichmäßig auf Eigen- und Fremdkapital); 3/4 der Zinsen unterliegen der Steuerpflicht, die Kapitalverzinsung soll 10 v.H., die durchschnittliche AfA ebenfalls 10 v.H. betragen. Dann beträgt die Umsatzsteuerbelastung (2/10 von 100 = 20; (20 x 3) : 100 = 0,6; (0,6 x 5) = 3 v.H. des anteiligen (durch die Pachtgüter erwirtschafteten) Gewinns; bei einer Kapitalrentabilität von 10 v.H. beträgt die Mehrbelastung 6 v.H. des Gewinnanteils.

Wenn zwischen dem Pachtbetrieb und dem verpachteten Betrieb Unternehmereinheit oder ein umsatzsteuerlich begünstigtes Organverhältnis vorliegt, so ist das Pachtentgelt naturgemäß umsatzsteuerfrei.

F. DIE FINANZIELLEN VERFLECHTUNGEN DER AUFGESPALTENEN BETRIEBE UND IHRE AUSWIRKUNGEN AUF BESTEUERUNG UND HAFTUNGSVERHÄLTNISSE

Die rechtlich und wirtschaftlich verselbständigten Teilbetriebe stehen nach erfolgter Betriebsaufspaltung nicht beziehungslos nebeneinander. Sie sind in der Regel in vielfältiger Beziehung miteinander verknüpft. In den meisten Fällen liegt eine Einheit der personellen Führung vor, oft liegt daneben eine organisatorische oder eine finanzielle Verflechtung vor. Soweit ein Zusammentreffen dieser Tatbestände zu einem steuerlich bedeutsamen Organverhältnis führt, ist es bereits im Rahmen der betreffenden Steuerarten behandelt worden. In diesem Kapitel sollen nur die finanziellen Verflechtungen behandelt werden, die in irgendeiner Form bei jeder Betriebsspaltung vorkommen dürften und die von erheblichem Einfluß auf die Besteuerung und auf die Haftungsverhältnisse sind.

a) Betriebswirtschaftliche Gründe einer finanziellen Verflechtung

Der Kapitalbedarf einer Unternehmung kann bekanntlich durch Eigenkapital, Fremdkapital oder Selbstfinanzierung gedeckt werden. Im Zeitpunkt der Betriebsaufspaltung erhält der abgespaltene Betrieb eine bestimmte Eigenkapital-(Beteiligungskapital-)ausstattung, das übrige Eigenkapital verbleibt dem Restbetrieb. Spätere Erhöhungen des Eigenkapitals durch außerbetriebliche Mittel sind selten. Die Deckung des restlichen Kapitalbedarfs durch Fremdkapital oder Selbstfinanzierung kann bei der Betriebsaufspaltung insofern Schwierigkeiten bereiten, als die Entwicklung des Kapitalbedarfs und des Gewinns bei den Betrieben auseinanderfallen kann, d.h. der Betrieb mit hohen Gewinnen kann einen geringeren Kapitalbedarf und der Betrieb mit geringeren Gewinnen einen höheren Kapitalbedarf haben. Hierdurch wird die Möglichkeit der Selbstfinanzierung begrenzt und außerdem einer Fremdfinanzierung die Kreditbasis zum Teil entzogen.

Die Gründe für einen unterschiedlichen Kapitalbedarf der Teilbetriebe können sehr vielseitig sein. Wenn die Wirtschaftsentwicklung in dem Geschäftszweig der Schwesterfirma gegenüber der anderen Unternehmung zurückbleibt, so können bereits finanzielle Schwierigkeiten eintreten. Führt die Geschäftsentwicklung zu Erweiterungsinvestitionen in einem Betrieb, so kann dieser

Betrieb erst recht nicht auf die Gewinne bzw. auf die Kreditbasis des Schwesterbetriebes verzichten; die Finanzierung dieser Investitionen mit Beteiligungskapital erfolgt bei kleineren und mittleren Betrieben nur, wenn thesaurierte und nicht anderweitig investierte Gewinne nicht verfügbar sind und langfristiges Fremdkapital ebenfalls nicht zur Verfügung steht. In manchen anderen Fällen zwingt eine zu geringe Eigenkapitalausstattung des abgespaltenen Betriebes (z.B. bei der Herauslösung eines Betriebsteils aus einer Kapitalgesellschaft) zu einer finanziellen Verflechtung, die bereits bei der Umgründung und Ausgliederung der Betriebe vorgesehen war und unter Umständen eine Voraussetzung der Lebensfähigkeit des abgespaltenen Betriebes darstellt.

Besonders schwierige finanzielle Probleme treten auf, wenn die thesaurierten Gewinne der Kapitalgesellschaft dem Betrieb der Personengesellschaft (z.B. der Produktionsgesellschaft) nutzbar gemacht werden sollen. Dem Problem der verdeckten Gewinnausschüttung ist hierbei besondere Aufmerksamkeit zu widmen; umgekehrt ist bei einer Nutzbarmachung der Gewinne der Personengesellschaft für die GmbH die Gesellschaftsteuerpflicht der Kapitalzuführung zu prüfen. Daneben können finanzielle Vorgänge Gewerbesteuer oder Umsatzsteuer auslösen sowie durch Zins-, Mietzahlungen oder Beteiligung eine Gewinnverschiebung von der einkommensteuerlichen in die körperschaftsteuerliche Sphäre und umgekehrt bewirken.

b) Steuerliche Gründe einer finanziellen Verflechtung

Die Gewinnverschiebung von der einkommensteuerlichen in die körperschaftsteuerliche Sphäre kann oft sehr erwünscht, mitunter alleiniger Zweck der finanziellen Verflechtung sein. (Die steuerliche Anerkennung eines Gewinnpoolungsvertrages zwischen den abgespaltenen Betrieben ist auch bei vertikaler Betriebsspaltung ungewiß; vgl. Kapitel E I Absch. 2e.) Wenn die Gewinne der Personengesellschaft erheblich über dem optimalen Verhältnis liegen, bringt eine Gewinnverschiebung durch finanzielle Verflechtung in die körperschaftsteuerliche Sphäre eine Ertragsteuerersparnis - falls nicht die Verflechtung selbst eine zusätzliche Steuer auslöst. Der umgekehrte Fall der Gewinnverschiebung von der körperschaftsteuerpflichtigen zur einkommensteuerpflichtigen Sphäre kann dann Zweck einer finanziellen Verflechtung sein, wenn der Gewinn der Personengesellschaft das optimale Verhältnis nicht erreicht bzw. wenn die Gesellschafter größere Ge-

winnteile für private Zwecke entnehmen wollen. Es wird im folgenden zu untersuchen sein, ob und unter welchen Voraussetzungen eine betriebliche Darlehnsgewährung, eine Vermietung von Wirtschaftsgütern oder eine Beteiligung (z.B. Stille Beteiligung) Mehrsteuern auslösen.

Es darf nicht übersehen werden, daß die steuerlichen Zwecke einer Kapitalverflechtung den betrieblichen Erfordernissen u.U. diametral entgegengesetzt verlaufen. Durch eine aus steuerlichen Gründen vorgenommene finanzielle Verflechtung kann das Kapital in den Betrieb geleitet werden, in welchem es unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten überhaupt nicht benötigt wird. Der andere Betrieb empfängt nur Zinsen, Miete oder Gewinnanteile, während er das Kapital selbst nutzbringender hätte investieren können. Selbstverständlich müssen steuerliche Erwägungen dieser Art hinter den betriebswirtschaftlichen Erfordernissen zurücktreten. Die steuerlichen Erwägungen im Rahmen der finanziellen Verflechtung werden sich daher im wesentlichen darauf beschränken müssen, wie die betriebswirtschaftlich notwendigen finanziellen Vorgänge zwischen den Betrieben ohne Auslösung zusätzlicher Steuern am zweckmäßigsten durchgeführt werden können.

1. Die Darlehnsgewährung

a) Steuerliche Auswirkungen

aa) Die doppelte steuerliche Belastung der Darlehnsgewährung durch die Gewerbesteuer

Die Zinsen für Dauerschulden sind nach § 8 Ziff. 1 GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, die Dauerschulden selbst werden dem Gewerbekapital gemäß § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG hinzugerechnet. Eine entsprechende Kürzung des Gewerbeertrages (bzw. des Gewerbekapitals) bei dem Betrieb, welcher die Zinsen empfängt, erfolgt nicht. Somit wird durch die Darlehnsgewährung eine doppelte steuerliche Belastung durch die Gewerbesteuer ausgelöst. Die Hinzurechnungen unterbleiben nur dann, wenn zwischen den beiden Betrieben ein Organverhältnis besteht. Andernfalls unterliegen Zinsen und Kapital sowohl bei dem empfangenden Betrieb als auch (infolge der Hinzurechnung) bei dem leistenden Betrieb der Gewerbesteuer. In der Literatur hat das Problem dieser doppelten Steuerbelastung meines Wissens bisher kaum Beachtung gefunden. (Die Erörterun-

gen, die man in der Literatur über die Darlehnsgewährung findet, befassen sich vielmehr weitgehend mit dem Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, so daß allgemeine Erörterungen hierüber im Rahmen dieser Arbeit entbehrlich sind.)

An einem Beispiel wird das Ausmaß der doppelten steuerlichen Belastung deutlich. Ein Darlehn von 100.000,-- DM soll zu 10 v.H. verzinst werden und im Verlaufe von 10 Jahren in gleichmäßigen Raten getilgt werden (Gewerbesteuerhebesatz 300 v.H.)

	Kapital	Zinsen	Meßzahl Ertragsteuer	Meßzahl Kapitalsteuer	Meßzahl Sa.	Gewerbesteuer Sa.
1. Jahr	100.000,-	10.000,-	500,-	200,-	700,-	2.100,-
2. "	90.000,-	9.000,-	450,-	180,-	630,-	1.890,-
3. "	80.000,-	8.000,-	400,-	160,-	560,-	1.680,-
4. "	70.000,-	7.000,-	350,-	140,-	490,-	1.470,-
5. "	60.000,-	6.000,-	300,-	120,-	420,-	1.260,-
6. "	50.000,-	5.000,-	250,-	100,-	350,-	1.050,-
7. "	40.000,-	4.000,-	200,-	80,-	280,-	840,-
8. "	30.000,-	3.000,-	150,-	60,-	210,-	630,-
9. "	20.000,-	2.000,-	100,-	40,-	140,-	420,-
10. "	10.000,-	1.000,-	50,-	20,-	70,-	210,-
Sa.	550.000,-		2.750,-	1.100,-	3.850,-	11.550,-

Unter den Voraussetzungen unseres Beispiels beträgt die Mehrbelastung an Gewerbeertragsteuer pro Jahr 1,5 v.H. des Kapitals (auf die Zinsen bezogen 15 v.H.), die Gewerbekapitalsteuer beträgt 0,6 v.H. des Kapitals (auf die Zinsen bezogen 6 v.H.). Insgesamt wird ein Betrag von 2,1 v.H. des Kapitals (21 v.H. der Zinsen) durch die zusätzliche Gewerbesteuer weggesteuert. Bei einem geringeren Zins sinkt die absolute Belastung an Gewerbeertragsteuer und ebenso die prozentuale auf das Gewerbekapital bezogene Belastung, die auf den Zins bezogene Belastung bleibt bei einem Hebesatz von 300 v.H. unverändert 15 v.H. der Zinsen. Die Mehrbelastung an Gewerbeertragsteuer beträgt bei einem Zins von 8 v.H. 1,2 v.H., bei einem Zins von 6 v.H. 0,9 v.H. des entsprechenden Kapitals.

Die Gewerbekapitalsteuer ist von der Zinshöhe unabhängig, sie beträgt bei einem Hebesatz von 300 v.H. jährlich 0,6 v.H. des Kapitals. Die Gesamtbelastung (Gewerbeertragsteuer und Gewerbekapitalsteuer) beträgt bei einem variablen Zins:

Zins	Gesamtbelastung auf Kapital bezogen
10	(1,5 + 0,6 =) 2,1 %
9	(1,35 + 0,6 =) 1,95%
8	(1,2 + 0,6 =) 1,8 %
7	(1,05 + 0,6 =) 1,65%
6	(0,9 + 0,6 =) 1,5 %
5	(0,75 + 0,6 =) 1,35%

Aus den obigen Berechnungen geht hervor, daß eine Gewinnverschiebung durch Darlehnsgewährung steuerlich untragbar ist. Wenn mit einem Kapital von 100.000,-- DM ein Gewinn in Höhe von 10.000,-- DM verlagert wird, so kann damit eine Ertragsteuerersparnis von etwa 6 v.H. des Gewinns erzielt werden, das sind 0,6 v.H. des Darlehnsbetrages. Die Mehrbelastung an Gewerbesteuer beträgt dagegen 2,1 v.H., d.h. einer Ertragsteuerersparnis von etwa 600,-- DM steht eine Mehrbelastung an Gewerbesteuer von 2.100,-- DM gegenüber! Bei einer höheren Verzinsung nimmt die Ertragsteuerersparnis überproportional zu, bei einer geringeren Verzinsung unterproportional ab, weil der in der Gewerbesteuer enthaltene Anteil an Gewerbekapitalsteuer konstant bleibt. Bei einem Vergleich der beiden Größen ist allerdings zu berücksichtigen, daß die Ertragsteuerersparnis eine Nettoersparnis darstellt, während die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Wenn Darlehn nicht von einer Unternehmung an eine andere gegeben werden, sondern von einer Privatperson (Gesellschafter) an eine Unternehmung oder umgekehrt, so erfolgt keine doppelte steuerliche Belastung durch die Gewerbesteuer. Die Gesellschafter haben die Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Einkommensteuer zu versteuern; bei der die Zinsen zahlenden Unternehmung werden die Zinsen dem Gewerbeertrag zwar hinzugerechnet, doch wäre der gewerbesteuerpflichtige Gesamtertrag ohne Darlehnsgewährung nicht geringer gewesen.

Die steuerliche Anerkennung einer Darlehnshingabe durch die Gesellschafter einer Personengesellschaft an eine GmbH ist an zwei Voraussetzungen

gebunden: 1. das Darlehn darf kein notwendiges Betriebsvermögen darstellen, 2. in der Form der Darlehnsgewährung darf kein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 6 StAnpG vorliegen.

1. Ob das Darlehn notwendiges Betriebsvermögen darstellt, ist Tatfrage, deren Entscheidung nur im Einzelfall möglich ist. Bekanntlich besteht die Möglichkeit, daß eine Beteiligung an einer GmbH auch dann notwendiges Betriebsvermögen ist, wenn kein Organverhältnis vorliegt (s. Kapitel E II Abschn. 3). M.E. sind die finanziellen Verflechtungen zweier Betriebe nach einheitlichen Grundsätzen zu beurteilen, d.h. wenn die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen darstellt, so ist das Darlehn ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen. [1)]

2. Eine Steuerumgehung stellt die Zwischenschaltung der Gesellschafter bei der Darlehnsgewährung nicht dar. Es liegt in keiner Weise das Beschreiten eines ungewöhnlichen Weges vor. Die Unternehmer (Gesellschafter) haben die Wahl, ob sie selbst oder die Gesellschaft das Darlehn gewähren wollen, genau so, wie sie im Falle einer Beteiligung die Wahl haben, ob sie selbst oder die Personengesellschaft die Anteile übernehmen wollen.

In der Hingabe der Darlehn durch die Gesellschafter einer GmbH an eine Personengesellschaft ist ebenfalls keine Steuerumgehung zu erblicken. Die "Darlehn" stellen steuerrechtlich keine Darlehn dar, sondern Einlagen. Durch die Zwischenschaltung der Gesellschafter wird also der Personengesellschaft statt Fremdkapital (GmbH-Darlehn) Eigenkapital (Gesellschafter-Darlehn) zugeführt. Die im zweiten Fall erzielte Steuerersparnis liegt im Rahmen einer steuerlich zulässigen bürgerlich-rechtlichen Gestaltung.

Wenngleich die Zwischenschaltung der Gesellschafter nicht steuerschädlich ist, so kann doch in der Darlehnsgewährung als solcher unter bestimmten Voraussetzungen eine verdeckte Gewinnausschüttung liegen. Die Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung besteht unabhängig davon, ob die Darlehn den Gesellschaftern direkt oder der aus ihnen bestehenden Personengesellschaft gegeben werden. Bei entsprechender Vertragsgestaltung kön-

---

1) Vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Berlin und Frankfurt 1960, § 5 Anm. 15

nen verdeckte Gewinnausschüttungen vermieden werden, insbesondere weil den Gesellschaftern neben den Geschäftsführergehältern Gewinnanteile aus der Personengesellschaft zur Verfügung stehen.

bb) Die Darlehnsgewährung der Personengesellschaft an die GmbH (Gesellschaftsteuer)

Eine Darlehnsgewährung der Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter an die GmbH unterliegt - ebenso wie die einer Darlehnsgewährung gleichgestellten Tatbestände, z.B. die langfristige Stundung von Forderungen aus Warenlieferungen - der Gesellschaftsteuer, wenn hierdurch eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt wird (§ 3 Abs. 1 KVStG). Gleiche Gesellschafter und gleiche Beteiligungsverhältnisse sind nicht erforderlich, es genügt, wenn ein Doppelgesellschafter vorhanden ist, der einen maßgebenden Einfluß auf beide Gesellschaften ausübt.

Ob durch die Darlehnsgewährung eine Kapitalzuführung ersetzt wird, kann nur im Einzelfall unter Heranziehung der umfangreichen hierzu ergangenen Rechtsprechung entschieden werden. Maßgebend ist die Auffassung eines vorsichtigen Kaufmanns. [1] Die Finanzbehörden gehen bei der Beurteilung vielfach von einer schematischen Berechnung des notwendigen Eigenkapitals aus (Anlagevermögen + 1/3 Umlaufvermögen = notwendiges Eigenkapital). Wenn das Eigenkapital diesen Betrag unterschreitet, werden die Darlehn der Gesellschaftsteuer unterworfen. Der Steuerpflichtige braucht sich mit dieser Schematisierung nicht zufrieden zu geben, er kann sich auf die branchenüblichen Finanzierungsmethoden berufen, die oft einen höheren Anteil an (langfristigem) Fremdkapital aufweisen. [2] Kurzfristige Darlehn können niemals eine Kapitalzuführung ersetzen, sie unterliegen nicht der Gesellschaftsteuer.

Die Gesellschaftsteuer wird vom Nominalbetrag des gewährten Darlehns erhoben, gleichgültig, ob sofort mit der Tilgung begonnen wird oder nicht. Für einen Vergleich mit der gewerbesteuerlichen Belastung kann die Gesellschaftsteuer bei Tilgungsdarlehn nicht auf die tatsächliche Laufzeit des Dar-

---

1) Kinnebrock, Kapitalverkehrsteuergesetz, München und Berlin 1956, § 3 I 2
2) Vgl. Lohmann, Die Wirtschaftsprüfung 1959 S. 141

lehns verteilt werden, ohne Rücksicht darauf, in welcher Form die Rückzahlung erfolgt. Die Gewerbesteuerbelastung haben wir in dem Beispiel des vorhergehenden Abschnitts (Verzinsung des Darlehns 10 v.H., Hebesatz der Gewerbesteuer 300 v.H.) mit 2,1 v.H. des jeweiligen Kapitals festgestellt. Die Gesellschaftsteuer beträgt 2,5 v.H., der jährliche kalkulatorische Anteil bei einer zehnjährigen Laufzeit des Darlehns 0,25 v.H. des ursprünglichen Darlehnsbetrages. Die Gesellschaftsteuer muß also bei Tilgungsdarlehn ungleichmäßig auf die Jahre der Darlehnsnutzung verteilt werden, und zwar so, daß die einzelnen Jahre entsprechend der Darlehnsnutzung (Höhe des Darlehns) belastet werden. Aus dem Beispiel des vorhergehenden Abschnitts ergibt sich, daß in den 10 Jahren insgesamt 550.000,-- DM zur Verfügung gestanden haben:

	Darlehn DM	Gesellschaftsteuer in v.H. des ursprüngl. Darlehns	Gesellschaftsteuer DM
1. Jahr	100.000,--	0,454545	454,54
2. "	90.000,--	0,409090	409,09
3. "	80.000,--	0,363636	363,63
4. "	70.000,--	0,318181	318,18
5. "	60.000,--	0,272727	272,72
6. "	50.000,--	0,227272	227,27
7. "	40.000,--	0,181818	181,81
8. "	30.000,--	0,136363	136,36
9. "	20.000,--	0,090909	90,90
10. "	10.000,--	0,045454	45,45
Sa.	550.000,--	2,499995	2.499,95

Zu der Gewerbesteuerbelastung in Höhe von 2,1 v.H. kommt eine Belastung an Gesellschaftsteuer in Höhe von (2,5 : 5,5 =) 0,45454 v.H., also rd. 0,45 v.H., so daß die Gesamtbelastung rd. 2,55 v.H. der jeweiligen Darlehnshöhe beträgt. Die prozentuale Belastung durch die Gesellschaftsteuer steht im umgekehrten proportionalen Verhältnis zu der Laufzeit des Darlehns, sie sinkt bei zunehmender Laufzeit und steigt bei abnehmender Laufzeit.

cc) Die Darlehnsgewährung der GmbH an die Personengesellschaft (verdeckte Gewinnausschüttung)

In der Darlehnsgewährung der GmbH kann eine verdeckte Gewinnausschüttung liegen. Allerdings läßt sich die Gefahr bei einer Betriebsspaltung weitgehend durch eine angemessene Vertragsgestaltung ausschalten. Für die privaten Zwecke der Gesellschafter stehen neben den Geschäftsführergehältern die Gewinnanteile der Personengesellschaft zur Verfügung, so daß die Darlehn in die Personenunternehmung fließen und aus deren Gewinnen getilgt werden können. Im Endergebnis werden Gewinnanteile aus der Personengesellschaft entnommen und (zum Teil) durch Darlehn der GmbH ersetzt. Solange die Gestaltung (Höhe der Darlehn, Laufzeit, Verzinsung) im Rahmen des Angemessenen bleibt, liegt kein Grund zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung vor. Die Finanzbehörde kann dem Steuerpflichtigen nicht etwa vorschreiben, die Gewinne in der Personengesellschaft zu belassen und die Gewinne der GmbH auszuschütten, weil die Kapitalbasis der GmbH stärker ist und auf diese Weise eine Darlehnshingabe vermieden wird.

Die steuerlichen Auswirkungen der Darlehnsgewährung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Eine doppelte Steuerbelastung durch die Gewerbesteuer tritt nur ein, wenn das Darlehn einer Personengesellschaft (an eine GmbH) notwendiges Betriebsvermögen darstellt, ohne daß ein Organverhältnis vorliegt.
2. Mittel- und langfristige Darlehn einer Personengesellschaft an eine GmbH unterliegen der Gesellschaftsteuer.
3. Darlehn der (Gesellschafter der) GmbH an eine Personengesellschaft bewirken keine Steuer, sofern keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

b) Der Einfluß der Darlehnsgewährung auf die Haftungsverhältnisse

Dadurch, daß bei der Betriebsspaltung ein Betrieb in Form einer Kapitalgesellschaft geführt wird, wird eine gewisse Haftungsbeschränkung erreicht, welche in ihrem Umfang von den Gegebenheiten des Einzelfalls abhängig

ist (vgl. hierzu Kapitel G).

Durch umfangreiche finanzielle Verflechtungen kann diese - oft nur bescheidene - Haftungsbeschränkung weitgehend aufgehoben werden. Bei der Darlehnsgewährung ist zu unterscheiden, ob 1. der GmbH oder 2. der Personenunternehmung Darlehn gewährt werden.

aa) Die Personenunternehmung gewährt der GmbH Darlehn

Eine Darlehnsgewährung an die GmbH hat eine Ausweitung des Risikos in Höhe des Darlehnsbetrages zur Folge. Eine Sicherung der Darlehnsforderung durch Hypotheken, Sicherungsübereignung, Verpfändung u. dergl. wird in der Regel kaum möglich sein, weil in der Praxis diese Sicherungen von anderen Gläubigern beansprucht werden. Darüber hinaus lassen sich Banken vielfach Sicherheiten (Bürgschaften, Hypotheken) von den Gesellschaftern geben. Bei einer zunehmenden Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der GmbH wird oft versucht, durch Zuführung weiterer Mittel aus dem außerbetrieblichen (nicht haftenden) Vermögen einen Konkurs abzuwenden. Hierdurch wird u.U. das gesamte Vermögen in den Konkurs hineingezogen. Die Erweiterung des Risikos erfolgt Schritt um Schritt mit dem Übergang der Mittel in das Vermögen der GmbH (oder mit der Übernahme von Sicherheitsleistungen). Eine Zurückzahlung der Darlehn kurz vor der Eröffnung des Konkurses der GmbH - wenn Mittel dafür verfügbar sind - kann der Konkursverwalter gemäß § 30 ff KO anfechten. Die Darlehn sind zurückzuerstatten und werden als Konkursforderungen behandelt, d.h. nur in Höhe der Konkursdividende zurückgezahlt.

Bei einem Verlust der Darlehn durch einen Konkurs der GmbH können auf die Darlehn nur dann Abschreibungen gemacht werden, wenn die Darlehn von der Gesellschaft gegeben und im Betriebsvermögen ausgewiesen wurden, es sei denn, daß sie notwendiges Betriebsvermögen darstellen.

Wenn nicht die GmbH, sondern die Personenunternehmung (KG oder OHG) in Konkurs gerät, so hat die GmbH die Darlehn an die Gesellschaft bzw. an die unbeschränkt haftenden Gesellschafter zurückzuzahlen. Nur die Hingabe der Darlehn durch die Gesellschaft hat die Rückzahlung an die Masse zur Folge, bei einer Hingabe der Darlehn durch die einzelnen Gesellschafter (Kommanditisten und Komplementäre) bleiben die Darlehn der Kommanditisten den Gesellschaftern erhalten.

bb) Die GmbH gewährt der Personenunternehmung Darlehn

Bei einer Darlehnsgewährung aus Mitteln der GmbH ist zu unterscheiden, ob die GmbH selbst oder die Gesellschafter der GmbH die Darlehn der Personengesellschaft gewähren. Eine Darlehnsgewährung durch die Gesellschafter stellt steuerrechtlich eine Einlage dar, bürgerlichrechtlich liegen zwar Darlehn vor, eine wesentliche Bedeutung kommt dem Unterschied nur bei Darlehn der Kommanditisten zu. Bei einem Konkurs der KG haftet der Kommanditist nur mit seiner Einlage, sind seine Forderungen gegen die KG höher, so kann er insoweit einen Anspruch gegen die Konkursmasse anmelden. Bei einem Konkurs einer OHG haften alle Gesellschafter unbegrenzt mit ihrem in der OHG investierten Vermögen und ihrem Privatvermögen (einschl. GmbH-Anteilen). Bei einem Konkurs der OHG bzw. der KG berührt die Gesellschafter das weitere Schicksal der GmbH nur, soweit sie sich die Anteile erhalten können, d.h. die Gläubiger keinen Zugriff auf die Anteile haben, weil diese sich z.B. im Eigentum der Ehefrauen befinden oder weil ihre persönliche Haftung beschränkt ist.

Die Darlehn, welche aus Mitteln der GmbH in die Personengesellschaft fließen, mindern im Konkursfall der Personengesellschaft das Vermögen der GmbH. Die Gesellschafter dürfen also nicht soweit gehen - wenn sie sich nicht nur rechtlich die Anteile sichern wollen, sondern auch wirtschaftlich die Existenz der GmbH erhalten wollen -, daß sie der GmbH soviel liquide Mittel entziehen, daß im Konkursfall der Personengesellschaft die GmbH nicht mehr lebensfähig ist.

Wenn nicht die Gesellschafter der GmbH, sondern die GmbH selbst die Darlehn gewährt, so hat sie einen Anspruch auf die Konkursdividende (während bei der Zwischenschaltung der Gesellschafter nur die Kommanditisten, nicht die Komplementäre einen Anspruch gegen die Masse geltend machen können). Soweit ein Konkursausfall entsteht, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird insbesondere dann angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft nicht alles versucht hat, die Darlehn rechtzeitig zurückzuerhalten oder trotz zunehmender Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Personenunternehmung weitere Darlehn gewährt hat. [1)]

---

1) Vgl. Westerfelhaus, Verdeckte Gewinnausschüttung, Düsseldorf 1956, S. 106

2. Die Vermietung von Wirtschaftsgütern

Bei der Vermietung von Wirtschaftsgütern werden von einem Betrieb Wirtschaftsgüter angeschafft (oder bei der Gründung übernommen bzw. zurückbehalten), welche dem Funktionsbereich dieses Betriebes nicht entsprechen, zu dem Zweck, sie dem anderen Betrieb zur Nutzung zu überlassen. Gegenüber einer Darlehnsgewährung werden hierdurch völlig andere Auswirkungen auf Haftungsverhältnisse und Besteuerung hervorgerufen, während sich wirtschaftlich oft derselbe Erfolg wie bei einer Darlehnsgewährung erreichen läßt.

a) Steuerliche Auswirkungen

aa) Die Belastung der Vermietung durch die Umsatzsteuer

Wenn zwischen den Betrieben kein umsatzsteuerlich anerkanntes Organverhältnis oder eine Unternehmereinheit besteht und es sich bei den vermieteten (bzw. verpachteten) Wirtschaftsgütern nicht um Grundstücke handelt, unterliegt das Mietentgelt der Umsatzsteuer. Die Höhe der gesamten Umsatzsteuerbelastung ist von der vereinbarten Verzinsung (einschl. Versicherung, Risikoprämie usw.) und von der Nutzungsdauer des vermieteten Wirtschaftsgutes abhängig. Der vom Mieter letztlich zu tragende Verschleiß des Wirtschaftsgutes ist - gleich in welcher Form ein Ersatz erfolgt - umsatzsteuerpflichtig. Daher ist die Umsatzsteuerbelastung langlebiger Wirtschaftsgüter geringer als die kurzlebiger. Hierzu zwei Zahlenbeispiele:

1. Verzinsung (Mietentgelt ohne AfA) 10 v.H. vom Anschaffungswert, Nutzungsdauer 10 Jahre, Anschaffungswert 100.000,-- DM. Das jährliche Mietentgelt beträgt gleichbleibend (10.000,-- + 10.000,-- =) 20.000,--DM; die Umsatzsteuer beträgt jährlich 800,-- DM, das sind 0,8 v.H. des Anschaffungswertes (investierten Kapitals).

2. Verzinsung 10 v.H., Nutzungsdauer 5 Jahre, Anschaffungswert 100.000,-- DM. Das jährliche Mietentgelt beträgt (10.000,-- + 20.000,-- =) 30.000,-- DM; die Umsatzsteuer beträgt 1.200,-- DM, das sind jährlich 1,2 v.H. des Kapitals.

Es ist zu bemerken, daß bei derartiger Gestaltung der Mietverträge die Effektivverzinsung erheblich höher als 10 v.H. ist, weil der Vermieter neben

der direkten eine indirekte Verzinsung aus einer Anlage der jährlich zurückfließenden Abschreibungsquoten erhält (bei einem Einsatz der Maschinen im eigenen Betrieb würde der Vermieter aus der Anlage der frei werdenden Abschreibungserlöse neben der direkten Rentabilität denselben Zinsvorteil erzielen). Allerdings können mit zunehmendem Alter der Wirtschaftsgüter Instandhaltungskosten entstehen, welche - wenn keine abweichenden vertraglichen Regelungen getroffen sind - dem Vermieter zur Last fallen.

Bei einem Vergleich der umsatzsteuerlichen Belastung einer Vermietung mit der gewerbesteuerlichen Belastung einer Darlehnsgewährung ist zu beachten, daß es sich bei den im vorigen Abschnitt in bezug auf die Gewerbesteuer ermittelten Prozentsätzen um Beziehungen zum jeweiligen Kapital handelt (Tilgungsdarlehn); während die in bezug auf die Umsatzsteuer ermittelten Prozentsätze auf das Anfangs- (investierte) Kapital bezogen sind. Ein Vergleich kann am einfachsten durch einen Vergleich der Gesamtbelastung erfolgen:

Anfangskapital Vermietung	Verzinsung 10 v.H. + AfA 10 v.H.	Umsatzsteuer	Tilgungsdarlehn	Gewerbesteuer
100.000,--	20.000,--	800,--	100.000,--	2.100,--
100.000,--	20.000,--	800,--	90.000,--	1.890,--
100.000,--	20.000,--	800,--	80.000,--	1.680,--
100.000,--	20.000,--	800,--	70.000,--	1.470,--
100.000,--	20.000,--	800,--	60.000,--	1.260,--
100.000,--	20.000,--	800,--	50.000,--	1.050,--
100.000,--	20.000,--	800,--	40.000,--	840,--
100.000,--	20.000,--	800,--	30.000,--	630,--
100.000,--	20.000,--	800,--	20.000,--	420,--
100.000,--	20.000,--	800,--	10.000,--	210,--
		8.000,--	550.000,--	11.550,--

Bei einer zehnprozentigen Verzinsung und einer zehnjährigen Nutzungsdauer beträgt die gesamte Umsatzsteuerbelastung der Vermietung 8 v.H. des Anfangskapitals. Die Gewerbesteuerbelastung eines Tilgungsdarlehns mit 10-jähriger Laufzeit und zehnprozentiger Verzinsung beträgt (2,1 x 5,5 =) 11,55 v.H. des Anfangskapitals (bei nur 5jähriger Nutzungsdauer betragen die Prozentsätze schon 12 v.H. Umsatzsteuer bei Vermietung und 11,55 v.H. Gewerbesteuer bei Darlehnsgewährung).

Durch vertragliche Vereinbarungen (Werterhaltungsklausel oder Barausgleich) kann die Besteuerung der Abschreibungsbeträge erheblich hinausgeschoben, nicht dagegen aufgehoben werden. Im Urteil vom 28.7.1933 [1] hat der RFH entschieden, daß die vertragliche Übernahme der nach dem Gesetz vom Vermieter zu tragenden Unterhaltungspflicht durch den Mieter steuerpflichtig ist, wenn der Mieter die Leistung tatsächlich bewirkt. Die Umsatzsteuerpflicht tritt somit ein, wenn der Mieter die Neuanschaffung vornimmt oder eine Barentschädigung zahlt. Bei dieser Regelung kommen die Zinsvorteile der freiwerdenden Abschreibungserlöse dem Mieter zugute (obwohl dieser die Beträge nicht investiert hat). Ferner erhöht sich durch die spätere Fälligkeit der anteiligen Umsatzsteuer der Zinsvorteil gegenüber der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer erreicht zu Beginn der Tilgung des Darlehns ihre größte Höhe und nimmt im Verlauf der 10 Jahre mit jeweils um 1/10 fallenden Quoten ab.

Eine umsatzsteuerliche Mehrbelastung tritt nicht ein, wenn zwischen der vermietenden (verpachtenden) Unternehmung und der mietenden (pachtenden) Unternehmung Unternehmereinheit besteht.

bb) Sonstige Steuern

1. Gewerbesteuer.
Das Mietentgelt unterliegt in der Regel keiner doppelten steuerlichen Belastung durch die Gewerbesteuer. Eine Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 8 GewStG kommt nur dann in Frage, wenn die Mietzinsen 250.000,-- DM übersteigen; in diesem Fall kann der die Zinsen empfangende Betrieb eine entsprechende Kürzung gemäß § 9 Ziff. 4 GewStG vornehmen. Eine ähnliche Regelung gilt für das Gewerbekapital (Grenze 2.500.000,-- DM). Eine doppelte Steuerbelastung durch die Gewerbesteuer ist durch diese Regelung nicht ganz ausgeschlossen, jedoch im wesentlichen auf den Ausnahmefall beschränkt, daß der Betrieb der Vermieterin mit Verlusten abschließt, so daß die der Hinzurechnung entsprechende Kürzung steuerlich nicht wirksam wird.

---

1) Kartei, Umsatzsteuergesetz 1932 § 1 Nr. 1 R 57

2. Gesellschaftsteuer.
Die Vermietung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft unterliegt nach überwiegender Auffassung nicht der Gesellschaftsteuer (vgl. Kapitel D I Abschn. 4). Hierin liegt ein erheblicher steuerlicher Vorteil der Vermietung von Wirtschaftsgütern gegenüber einer Darlehnsgewährung. Auf das obige Beispiel bezogen, ergibt sich bei einer Darlehnsgewährung eine Belastung an Gewerbesteuer in Höhe von 11,55 v.H. und eine Belastung an Gesellschaftsteuer von 2,5 v.H., insgesamt also 14,05 v.H. des Darlehnsbetrages; bei einer Vermietung ergibt sich eine Umsatzsteuerbelastung von 8 v.H. des Wertes der vermieteten Wirtschaftsgüter.

3. Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.
Wenn der Mieter die Unterhaltungspflicht und das Wertminderungsrisiko zu tragen hat, so kann er entsprechende Rückstellungen bilden (vgl. Kapitel E I Abschn. 3b). Andernfalls kann der Vermieter eine entsprechende Absetzung für Abnutzung geltend machen.

Bei der Vermietung von Wirtschaftsgütern durch die GmbH an eine Personengesellschaft ist auf eine angemessene Miete zu achten, um die Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung auszuschließen.

Die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) kann der Vermieter nur in Anspruch nehmen, wenn er auch das Wertminderungsrisiko trägt. [1] Der Vermieter kann also keine geringwertigen Wirtschaftsgüter anschaffen, auf 0 DM abschreiben und mit dem Mieter die Rückgabe gleichwertiger Wirtschaftsgüter vereinbaren, so daß der Mieter außerdem entsprechende Rückstellungen bilden könnte. Wenn allerdings das Wertminderungsrisiko beim Vermieter verbleibt, so kann er unabhängig davon, ob die Wirtschaftsgüter selbst genutzt oder vermietet werden, die Bewertungsfreiheit geltend machen.

b) Der Einfluß der Vermietung von Wirtschaftsgütern auf die Haftungsverhältnisse

Grundsätzlich werden durch eine Vermietung von Wirtschaftsgütern die Haftungsverhältnisse nicht verändert. Die vermieteten Wirtschaftsgüter verblei-

---

1) RFH-Urteil vom 2.12.1936, RStBl 1937 S. 435

ben im Eigentum des Vermieters, so daß sie bei einem Konkurs des Mieters an den Vermieter zurückzugeben sind (Aussonderung). Hierin liegt ein wesentlicher Unterschied zum Darlehn, welches in das Eigentum des Darlehnsnehmers übergeht und bei dessen Konkurs nur in Höhe der Konkursdividende zurückgezahlt wird.

aa) Die Personenunternehmung vermietet an die GmbH Wirtschaftsgüter

Durch die Vermietung von Wirtschaftsgütern an die GmbH tritt keine Erweiterung der Haftung ein. In der Praxis ist jedoch zu beachten, daß die Gegenleistung des Mieters nicht in der Rückgabe der Wirtschaftsgüter, sondern in der Zahlung des Mietzinses sowie in einer Vergütung der Abschreibungen bzw. der Vornahme entsprechender Neuanschaffungen liegt. Wenn bei zunehmender Verschlechterung der Wirtschaftslage der GmbH diese Verpflichtungen nicht erfüllt werden, tritt wirtschaftlich eine erhebliche Zunahme des Risikos ein. In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, daß die Verpflichtung des Mieters zu einem Wertausgleich erst nach Beendigung der Mietdauer bzw. die Verpflichtung zu einer Neuanschaffung erst nach Verschleiß des Wirtschaftsgutes eine Vergrößerung des Risikos bedeutet. Die Rückgabe abgenutzter Wirtschaftsgüter ist oft von geringem Wert, insbesondere wenn es sich um Spezialmaschinen handelt, welche im Betrieb der Vermieterin keine Verwendung finden können. Durch den Konkurs der GmbH wird der Personenunternehmung in der Regel die Möglichkeit einer gewinnbringenden Verwendung entzogen; der Verkaufswert gebrauchter Maschinen dürfte im allgemeinen recht niedrig liegen. Es darf daher der Wert einer Risikominderung durch Vermietung von Wirtschaftsgütern nicht überschätzt werden. Nur wenn alle aus dem Mietverhältnis entspringenden schuldrechtlichen Verpflichtungen pünktlich und regelmäßig erfüllt werden, ist das Risiko aus der Vermietung von Wirtschaftsgütern gering.

Durch einen Konkurs der Personengesellschaft (z.B. eine KG ist Vermieterin) kann die GmbH in Schwierigkeiten geraten, falls der Konkursverwalter das Mietverhältnis kurzfristig kündigen und die Rückgabe der Wirtschaftsgüter verlangen kann.

bb) Die GmbH vermietet an die Personenunternehmung Wirtschaftsgüter

Da im Konkurs einer Einzelunternehmung oder einer OHG ohnehin das gesamte Vermögen der Unternehmer haftet (einschl. GmbH-Anteile) und somit verlorengehen kann, ist es von untergeordneter Bedeutung, ob der Personenunternehmung Darlehn gewährt oder Wirtschaftsgüter vermietet werden (Ausnahme, die GmbH-Anteile gehören z.B. den nicht haftenden Ehefrauen der Gesellschafter). Im Konkurs einer KG werden die Kommanditisten stets ein Interesse an der Fortführung der GmbH haben. Eine Vermietung von Wirtschaftsgütern ist einer Darlehnsgewährung in diesem Fall vorzuziehen, die Ausnutzung ihrer Vorteile ist jedoch - wie wir eben gesehen haben - von weiteren Voraussetzungen abhängig.

3. Sicherheitsleistungen

Mit der Darlehnsgewährung und der Vermietung von Wirtschaftsgütern ist notwendig eine Übertragung von Bar- oder Sachkapital verbunden. Sicherheitsleistungen stellen keine Kapitalübertragungen dar, sie stärken die Kapitalbasis der verbürgten Unternehmung indirekt, indem sie eine erleichterte Aufnahme von Fremdkapital ermöglichen.

a) Steuerliche Auswirkungen

aa) Sicherheitsleistungen der Personenunternehmung für die GmbH (Gesellschaftsteuer)

Sicherheitsleistungen (Bürgschaften, Gefälligkeitsakzepte, Sicherungs-Hypotheken, Sicherungsübereignungen) der Personengesellschaft für die GmbH sind nach § 3 Abs. 2 KVStG den Gesellschafterdarlehn gleichgestellt. Die Gesellschaftsteuerpflicht des verbürgten Darlehns hängt davon ab, ob es eine nach der Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt. Der Kredit ist selbstverständlich nur bis zur Höhe der Sicherheitsleistung gesellschaftsteuerpflichtig, ein darüber hinausgehender Betrag unterliegt der Gesellschaftsteuer nicht.

bb) Sicherheitsleistungen der GmbH für die Personenunternehmung (verdeckte Gewinnausschüttung)

Sicherheitsleistungen können nur dann eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, wenn eine Inanspruchnahme der Gesellschaft erfolgt. M.E. ist es im allgemeinen gleichgültig, ob die aufgespaltenen Betriebe miteinander in Geschäftsbeziehung stehen oder nicht, da derartige Sicherheitsleistungen in der Regel nicht unter betrieblichen Gesichtspunkten gegeben werden, sondern auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen. Allerdings ist die Einschränkung zu machen, daß gelegentlich bei einer engen wirtschaftlichen Verflochtenheit der Betriebe die Inanspruchnahme aus einer Sicherheitsleistung eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen kann, wenn ein Mißbrauch (z.B. durch einseitige Preisstellung bei vertikaler Betriebsspaltung) nicht vorliegt und wenn nach den gegebenen Umständen anzunehmen ist, daß auch nicht beteiligte Dritte die Sicherheitsleistungen gegeben hätten (so z.B. um die durch Forderungsausfälle geschwächte Kapital- und Kreditbasis eines Hauptabnehmers zu stärken). In der Regel wird jedoch in der Inanspruchnahme eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken sein. Würde man eine Gewinnausschüttung verneinen, so könnte z.B. der Gesellschafter einer Einmann-GmbH die seiner Einzelunternehmung gegebenen und in Anspruch genommenen Bürgschaftsleistungen als Betriebsausgaben abziehen. Die an den Gesellschafter bzw. an dessen Gläubiger fließenden Beträge würden ohne doppelte Steuerbelastung aus der GmbH gelangen; eine derartige Beurteilung des Tatbestandes würde dem Grundgedanken des Körperschaftsteuergesetzes widersprechen.

b) Der Einfluß der Sicherheitsleistungen auf die Haftungsverhältnisse

Durch Bürgschaften und andere Sicherheitsleistungen kann eine in der Rechtsform einer Unternehmung begründete Haftungsbeschränkung praktisch aufgehoben werden. Die große Gefahr der Sicherheitsleistungen liegt darin, daß sie nicht mit einer Kapitalübertragung verbunden sind und somit in unbegrenzter Höhe gegeben werden können. Durch Sicherheitsleistungen einer Unternehmung für eine andere Unternehmung oder der Gesellschafter für ihre Unternehmung (z.B. eines Kommanditisten für eine KG) kann im Konkursfall das Vermögen beider Gesellschaften (neben dem Privatvermögen der Gesellschafter) verlorengehen. Trotzdem lassen sich gerade bei einer Betriebsspaltung gegenseitige Sicherheitsleistungen in einem gewissen Um-

fang nicht vermeiden, weil die Kapital- und Kreditbasis einer Unternehmung oft nicht ihrem Kapital- und Kreditbedarf entspricht.

aa) Die Personenunternehmung verbürgt sich für die GmbH

Sicherheitsleistungen einer Personengesellschaft oder deren Gesellschafter sind in der Praxis von weit größerer Bedeutung als es umgekehrt die Sicherheitsleistungen einer GmbH für eine Personengesellschaft sind. Das unternehmerische Risiko der Personengesellschaft kann durch die Sicherheitsleistungen außerordentlich erhöht werden. Wenn die Lebensfähigkeit der Betriebe sich nicht aus dem gegenseitigen Zusammenwirken herleitet, wird es zweckmäßig sein, die Höhe der Sicherheitsleistungen für die GmbH so zu begrenzen, daß der Personenunternehmung im Falle einer Inanspruchnahme genügend Mittel zur Fortführung ihres Betriebes bleiben. Nur wenn die Existenz beider Betriebe unlöslich miteinander verknüpft ist (z.B. oft bei einer Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs), kann das Risiko einer weitergehenden Sicherheitsleistung gerechtfertigt erscheinen. Der in der Rechtsform der GmbH begründeten Haftungsbeschränkung kommt ohnehin eine geringere Bedeutung zu, wenn die beiden Betriebe in ihren wirtschaftlichen Grundlagen auf Gedeih und Verderb miteinander verbunden sind.

bb) Die GmbH verbürgt sich für die Personenunternehmung

Ein Gläubiger wird in vielen Fällen keine zusätzliche Sicherheit dadurch erhalten, daß sich eine GmbH für die aus ihren Gesellschaftern gebildete OHG verbürgt. Auch ohne Sicherheitsleistung hat der Gläubiger im Konkursfall Zugriff auf die im Eigentum des Gesellschafters stehenden Anteilsrechte an der GmbH. Allerdings ermöglichen Sicherheitsleistungen der GmbH dem Gläubiger einen direkten Zugriff auf das GmbH-Vermögen und dadurch oft eine schnellere Realisierung seiner Forderung (z.B. bei Gefälligkeitsakzepten). Auf eine schnelle Realisierung kann es im Ernstfall gerade ankommen, da dem Gläubiger sonst u.U. nur die Geltendmachung seiner Forderung im - vielleicht bald darauf eröffneten - Konkursverfahren bleibt.

Bei Sicherheitsleistungen der GmbH für eine KG kann es zwischen den Gesellschaftern (voll haftenden Komplementären und beschränkt haftenden

Kommanditisten) zu einer Interessenkollision kommen. Während ohne Sicherheitsleistungen der GmbH im Konkursfall der KG nur die Gesellschaftsrechte der Komplementäre an der GmbH ihren Besitzer wechseln, wird durch Sicherheitsleistungen die Existenz der GmbH unmittelbar bedroht und damit auch den Interessen der beteiligten Kommanditisten zuwider gehandelt. Der Konkurs der KG hat in vielen Fällen keinen Einfluß auf die Fortführung der GmbH (u.U. können von den Kommanditisten die Gesellschaftsrechte der Komplementäre aus der Konkursmasse aufgekauft werden).

Es zeigt sich also, daß durch gegenseitige Sicherheitsleistungen beide Unternehmungen in einen Konkurs hineingezogen werden können. Eine rechtliche Gestaltung der Eigentums- und Gesellschaftsverhältnisse, welche eine weitgehende Haftungsbeschränkung zum Ziel hat, kann nur dann zum Erfolg führen, wenn sie in der Praxis nicht durch umfangreiche Sicherheitsleistungen durchbrochen wird.

4. Die Beteiligung

Wenn die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und der Personengesellschaft im gleichen Verhältnis an beiden Gesellschaften beteiligt sind, so kann an Stelle einer Darlehnsgewährung eine Beteiligung gewählt werden, ohne daß dadurch die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter an den Gesellschaften berührt werden. Gegenüber einer Darlehnsgewährung ergibt sich eine variable vom Gewinn abhängige Gewinnverschiebung zwischen den beiden Unternehmungen.

Im Gegensatz zur Darlehnsgewährung löst eine stille Beteiligung - wie wir sehen werden - in keinem Fall eine doppelte steuerliche Belastung durch die Gewerbesteuer aus. Die Kapitalübertragung, welche bei der Darlehnsgewährung einen Haupttatbestand darstellt, erfolgt bei der Beteiligung ebenfalls in Form einer entsprechenden Vermögenseinlage. Für eine Beteiligung ohne Vermögenseinlage fehlen bei einer Betriebsspaltung im allgemeinen die Voraussetzungen.

a) Steuerliche Auswirkungen

aa) Die Beteiligung der GmbH an der Personengesellschaft

Durch die Beteiligung der GmbH an der Personengesellschaft wird der einkommensteuerpflichtige Gewinn der Personengesellschaft vermindert und der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn der GmbH vergrößert. Sonstige steuerliche Folgen entstehen durch die Beteiligung nicht. Eine steuerliche Doppelbelastung des Gewerbeertrages und des Gewerbekapitals erfolgt nicht, da nach § 9 Ziff. 2 bzw. § 12 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG die GmbH ihren Gewerbeertrag um ihre Gewinnanteile an der Personenunternehmung bzw. ihr Gewerbekapital um den Wert der Anteile an der Personenunternehmung kürzen kann.

Die Gewinnbeteiligung der GmbH an der Personengesellschaft muß in einem angemessenen Verhältnis zu ihren Leistungen (in der Regel einer Vermögenseinlage) stehen. Andernfalls kann ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 6 StAnpG vorliegen. [1] Die in bezug auf die Familiengesellschaft entwickelten Grundsätze können m.E. eine entsprechende Anwendung für die Beteiligung einer GmbH an der aus ihren Gesellschaftern gebildeten OHG oder KG finden. Gewinnanteile, die in keinem Verhältnis zu den Leistungen stehen, müssen dem Gewinn der Gesellschafter hinzugesetzt werden. Soweit der gesamte Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft bereits zugeflossen ist, stellt die Rückzahlung eines Differenzbetrages, der dem Einkommen der Gesellschafter hinzugerechnet wurde, keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. In Höhe des Unterschiedsbetrages liegt eine Kapitalzuführung der Personengesellschaft an die GmbH vor. M.E. unterliegt der Unterschiedsbetrag der Gesellschaftsteuer, und zwar auch dann, wenn eine spätere Rückzahlung (nach Feststellung der Unangemessenheit durch die Finanzbehörde) erfolgt.

Die Beteiligung kann auch in stiller Form (typische oder atypische StG) erfolgen; die steuerlichen Auswirkungen sind im wesentlichen dieselben.

---

1) Vgl. das grundlegende BFH-Urteil vom 22.8.1951, BStBl 1951 S. 181

bb) Die stille Beteiligung der Personengesellschaft
bzw. deren Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft

Die stille Beteiligung der Gesellschafter am Betriebe einer Kapitalgesellschaft hat neuerdings ihre allgemeine steuerliche Anerkennung gefunden. Da eine stille Beteiligung nach außen nicht in Erscheinung tritt, sind vollkommen klare Verhältnisse und eine klare Rechtsgestaltung eine wichtige Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung. [1] Die Ausgestaltung der Gesellschaft kann in Form der typischen oder der atypischen stillen Gesellschaft erfolgen. Der BFH hat in seinem Urteil vom 20.8.1954 [2] beiden Formen einer stillen Beteiligung am Betriebe einer Kapitalgesellschaft die steuerliche Anerkennung nicht versagt, allerdings mit der Einschränkung, daß eine stille Beteiligung unter bestimmten Voraussetzungen verdecktes Stammkapital darstellen kann. Bei der Beurteilung dieser Frage sind die Grundsätze der Rechtsprechung für Gesellschafterdarlehn entsprechend anzuwenden. Gesellschafterdarlehn können bekanntlich nur unter bestimmten, strengen Voraussetzungen als verdecktes Stammkapital angesehen werden, so daß der stillen Gesellschaft ein weites Anwendungsfeld verbleibt.

Durch eine stille Beteiligung werden keine zusätzlichen Steuern ausgelöst. Ob die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft oder zum Privatvermögen der Gesellschafter gehört, ist steuerlich ohne Belang. Bei Berechnung der Gewerbesteuer (Gewerbeertrag und Gewerbekapital) der Kapitalgesellschaft werden die auf die stille Beteiligung entfallenden Beträge abgesetzt (§ 8 Ziff. 3 bzw. § 12 Ziff. 1 GewStG), wenn sie bei der Gesellschaft zur Gewerbesteuer herangezogen werden, welche beteiligt ist. Sind die Gesellschafter der Personengesellschaft an der Kapitalgesellschaft still beteiligt, so werden die Gewinnanteile bei der Kapitalgesellschaft nicht abgesetzt.

Die stille Beteiligung am Betrieb einer Kapitalgesellschaft ist gesellschaftsteuerpflichtig (§ 6 Abs. 1 Ziff. 3 KVStG). Sie gilt im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes als Gesellschaftsrecht.

---

1) BFH-Urteil vom 17.10.1951, BStBl 1951 S. 223
2) BStBl 1954 S. 336

b) Der Einfluß der Beteiligung auf die Haftungsverhältnisse

Bei einer Beteiligung ist zu unterscheiden, ob die Beteiligung ein Gesellschaftsrecht oder eine Forderung verkörpert. Wenn die Beteiligung ein Gesellschaftsrecht verkörpert, haftet das Beteiligungskapital (und u. U. auch das übrige Vermögen) den Gläubigern der Gesellschaft; im Konkursfall geht es also verloren. Wenn die Beteiligung eine Forderung darstellt (stille Gesellschaft), so ist der Beteiligte der Gesellschaft gegenüber Gläubiger, er kann im Konkursfall seine Forderung geltend machen und eine Konkursdividende beanspruchen.

aa) Die GmbH ist an einer Personengesellschaft beteiligt

Der Umfang der Haftung hängt von dem Charakter der Beteiligung ab. Eine Beteiligung als Komplementär an einer KG (oder als Gesellschafter an einer OHG) ist deshalb gefährlich, weil den Gläubigern der KG neben der Einlage das gesamte übrige Vermögen der GmbH haftet. Im Konkursfall der GmbH wird die KG aufgelöst (§ 131 Ziff. 5, § 161 Abs. 2 HGB); die übrigen Gesellschafter können jedoch die Fortsetzung der Gesellschaft unter sich beschließen (§ 141 Abs. 2 HGB), so daß die Existenz der Personengesellschaft vom Konkurs der GmbH nicht gefährdet wird, sofern genügend liquide Mittel aufgebracht werden können, um das Auseinandersetzungsguthaben der GmbH an den Konkursverwalter auszuzahlen. Bei einer typischen stillen Beteiligung der GmbH am Betrieb der Personengesellschaft hat bei einem Konkurs der GmbH die Personengesellschaft nur den Nominalbetrag des Guthabens zurückzuzahlen; bei einem Konkurs der Personengesellschaft hat die GmbH Anspruch auf eine Konkursdividende. Die Haftungsverhältnisse werden durch eine typische stille Beteiligung in demselben Umfang beeinflußt wie bei einer entsprechenden Darlehnsgewährung, abgesehen von der Verlustbeteiligung.

bb) Die Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter sind in stiller Form an der GmbH beteiligt

Die stille Beteiligung einer Personengesellschaft oder deren Gesellschafter am Betriebe einer GmbH erweitert die Haftung ebenfalls in ähnlicher Weise wie eine Darlehnsgewährung. Allerdings kann eine Rückzahlung der

Einlage des stillen Gesellschafters innerhalb eines Jahres vor der Eröffnung des Konkurses unter bestimmten Voraussetzungen vom Konkursverwalter angefochten werden (§ 342 Abs. 1 HGB). Wenn der stille Gesellschafter seine Einlage noch nicht oder nicht voll geleistet hat, so hat er insoweit an die Konkursmasse zu leisten, wie er einen ungedeckten Anteil am Verlust hat (§ 341 Abs. 2 HGB).

G. DIE HAFTUNGSBESCHRÄNKUNG UND IHRE PRAKTISCHE BEDEUTUNG

In den bisherigen Kapiteln sind vorwiegend die steuerlichen Probleme der Betriebsspaltung behandelt worden. Wir haben in den Beispielen und Berechnungen zu den einzelnen Steuerarten gesehen, daß den steuerlichen Vorteilen bei bestimmten Steuerarten erhebliche steuerliche Nachteile bei anderen Steuerarten gegenüberstehen können. Wenngleich die Aufteilung des Gesamtgewinns auf Personen- und Kapitalgesellschaft und die zukünftige Entwicklung der Gewinnhöhe sich nicht vorausberechnen lassen und (neben Änderungen der Steuertarife) stets ungewisse Größen in den Berechnungen bleiben werden, so sind doch die unterschiedlichen steuerlichen Belastungen der Rechenhaftigkeit zugänglich. Allerdings sind die Berechnungen und Belastungsvergleiche an Voraussetzungen und Vorbehalte geknüpft, deren Erfüllung im konkreten Einzelfall bis zu einem gewissen Grad ungewiß bleiben muß.

Die Vorteile einer Haftungsbeschränkung lassen sich dagegen nicht berechnen. Die aus einer Unternehmungsform resultierende Haftungsbeschränkung hat nicht für alle Unternehmungen dieselbe Bedeutung. Der Wert einer Haftungsbeschränkung kann nicht allgemein ermittelt werden, sondern er kann nur im Einzelfall unter Berücksichtigung aller rationalen und irrationalen Beweggründe abgeschätzt werden. Die folgenden Erörterungen sollen daher nur die Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung bei den verschiedenen Formen der Betriebsspaltung aufzeigen.

Ob durch die Betriebsaufspaltung eine Haftungsbeschränkung oder eine Haftungserweiterung erfolgt, hängt wesentlich von der Rechtsform des ursprünglichen Betriebes ab. Wenn der ursprüngliche Betrieb in Form der Kapitalgesellschaft betrieben wurde, entsteht durch die Abspaltung einer OHG oder KG wenigstens für einen Komplementär eine Haftungserweiterung. Allerdings kann die Trennung und rechtliche Verselbständigung risikoreicher Betriebsteile einerseits und risikoarmer Betriebsteile andererseits durchaus zweckmäßig sein. Wenn der risikoreiche Betrieb in der Rechtsform einer GmbH verbleibt und nur ein Betrieb mit geringerem Risiko in Form einer Personengesellschaft betrieben wird, so wird damit das Vermögen der GmbH vermindert und gleichzeitig Vermögen geschaffen, welches außerhalb des Haftungsbereiches der GmbH liegt. Je geringer das unternehmeri-

sche Risiko ist und je höher die Gewinne sind, die mit diesem Vermögen erwirtschaftet werden, desto zweckmäßiger kann es sein, auch unter dem Gesichtspunkt der Haftung bzw. Risikominderung einen Teilbetrieb aus der GmbH herauszulösen.

Im folgenden sollen diese Betrachtungen nicht fortgeführt werden, sondern es soll davon ausgegangen werden, daß der ursprüngliche Betrieb in Form einer Personenunternehmung betrieben wird und im Verlaufe der Betriebsspaltung die GmbH erst gegründet wird.

1. Die horizontale Betriebsspaltung

Bei der horizontalen Betriebsspaltung liegen die Probleme relativ einfach. Der Ausfall eines Betriebes berührt die Existenz des anderen Betriebes in der Regel nicht (es sei denn, daß durch finanzielle Verflechtungen das Schicksal beider Betriebe miteinander verbunden ist). Selbstverständlich kann der Konkurs der Personengesellschaft den Verlust der Anteilsrechte an der GmbH für alle oder für einen Teil der Gesellschafter (Komplementäre) mit sich bringen. Wenn sich die Anteilsrechte an der GmbH z.B. im Eigentum der Ehefrauen der Gesellschafter befinden und an der Personengesellschaft die Gesellschafter selbst beteiligt sind, werden durch den Konkurs einer Unternehmung (entweder der GmbH oder der Personengesellschaft) Fortführung und Eigentumsverhältnisse der anderen Unternehmung nicht berührt.

Durch die Umwandlung eines Teilbetriebes in eine GmbH wird eine Haftungsbeschränkung erzielt, deren Bedeutung vom Risiko des umgewandelten Teilbetriebes abhängt. Es empfiehlt sich besonders bei der Einführung neuer Erzeugnisse, das hohe Risiko durch die Gründung einer GmbH zu beschränken. Betrachten wir z.B. einen Verlag (der die Herausgabe von ein oder zwei Zeitschriften betreibt und vielleicht noch bestimmte Fachbücher verlegt), welcher eine neue Zeitschrift herausbringen will. Es wird sich je nach der Höhe des Risikos und der Kapitalkraft der Unternehmung mehr oder weniger empfehlen, hierfür eine eigene Unternehmung in der Rechtsform einer GmbH zu gründen. Selbst wenn der bereits bestehende Betrieb in der Rechtsform der GmbH betrieben wird, kann sich die Gründung einer weiteren GmbH empfehlen, um die Existenz des ursprünglichen, risikoärmeren Betriebes nicht zu gefährden.

Selbstverständlich kann die Trennung in risikoreiche und risikoarme Betriebe in der Praxis nicht immer durchgeführt werden, weil entweder überhaupt keine zuverlässigen Unterscheidungsmerkmale vorhanden sind oder aus Gründen der Steuerersparnis eine andere Aufspaltung erfolgen soll. Nur im konkreten Einzelfall lassen sich die Gesichtspunkte gegeneinander abwägen. Es muß jedoch davor gewarnt werden, die Probleme des Risikos und der Haftung aus steuerlichen Gründen zu sehr in den Hintergrund zu drängen. Die gegenwärtige Konjunkturlage, die zu einer derartigen Behandlung der Haftungsprobleme verleitet, darf bei langfristigen Überlegungen nicht als gegeben vorausgesetzt werden.

2. Die vertikale Betriebsspaltung

a) Die Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft

Die Gründung einer Vertriebs-GmbH hat zunächst keinen Einfluß auf die Haftungsverhältnisse und damit auf das Delkredererisiko der Produktions-(Personen-) Unternehmung. Ein Teil des Vermögens der Personengesellschaft wird in die Kapitalgesellschaft eingebracht. Zwar haftet die GmbH nur in dieser Höhe ihren Gläubigern, der Hauptgläubiger ist jedoch in der Regel die Produktionsgesellschaft, so daß bei einem Konkurs der Verkaufs-GmbH die Produktionsunternehmung praktisch den ganzen Verlust zu tragen hätte. Wenn die GmbH im Laufe der Zeit Gewinne angesammelt hat, aus denen Forderungsausfälle gedeckt werden können, so liegt hierin ebenfalls kein Vorteil der Aufspaltung. Ohne Vertriebs-GmbH wären die Gewinne bei der Produktionsgesellschaft entstanden und hätten ebenfalls zur Deckung der Delkredereverluste herangezogen werden können. Nur in Höhe der Steuerersparnis, die durch Gründung einer Betriebsgesellschaft ggf. erzielt wird, wird ein "zusätzliches Haftkapital" geschaffen, welches zur effektiven Verminderung des Delkredererisikos beiträgt.

Die Gründung einer Verkaufsgesellschaft kann ferner von Interesse sein, um Garantie- oder Gewährleistungsverpflichtungen und dergleichen von der Produktionsunternehmung abzuwälzen und in ihrem Umfang auf das Haftkapital der GmbH zu begrenzen.

Wenn die Verkaufsgesellschaft nicht nur die Erzeugnisse der Produktionsgesellschaft, sondern z.B. als Sortiments-Großhändler eine Reihe weiterer Produkte vertreibt, wird durch die Zwischenschaltung der GmbH ebenfalls eine zusätzliche Haftungsbeschränkung erzielt. Die Produktionsgesellschaft wird dadurch nicht mit dem Risiko belastet, welches mit dem Großhandel fremder Produkte verbunden ist.

Bei einer durch außerordentliche Betriebsverluste hervorgerufenen kritischen Geschäftslage der Produktionsgesellschaft kann diese mittels einer den veränderten Verhältnissen angepaßten Preisgestaltung das Kapital der GmbH für die Erhaltung ihres Betriebes einsetzen. Die schwierige Investitionsmöglichkeit der in der Verkaufs-GmbH angesammelten Gewinne hat für diesen Fall den Vorteil, daß die Produktionsunternehmung auf diese Weise indirekt von der Vertriebsgesellschaft unterstützt werden kann und nicht so bald wegen Illiquidität in Schwierigkeiten gerät. Allerdings besteht die Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn der Vertriebs-GmbH unangemessen hohe Preise berechnet werden; eine Rückverlagerung der Gewinne - falls überhaupt möglich - kann nur relativ langsam erfolgen.

Bei der sogenannten umgekehrten Betriebsaufspaltung wird die Produktionsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH und die Vertriebsgesellschaft in Form einer Personengesellschaft betrieben. Eine Risikoteilung wird durch diese Gestaltung nicht erreicht. Die Haftungsbeschränkung der GmbH ist von geringer Bedeutung, weil die Personengesellschaft das Vertriebsrisiko trägt. Bei anhaltend schlechter Wirtschaftslage wird die Produktions-GmbH der Vertriebs-Personengesellschaft keine hohen, sondern niedrige Preise berechnen, um wenigstens das in der Vertriebsgesellschaft gebundene Vermögen zu retten. Die Berechnung unangemessen niedriger Preise kann ggf. ein Konkursvergehen darstellen; sie löst außerdem eine verdeckte Gewinnausschüttung aus.

b) Die Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs

Bei der Betriebsaufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs zeigt sich, daß durch die Betriebsteilung keine Risikoteilung erreicht werden kann. Der aus der Rechtsform resultierenden Haftungsbeschränkung kommt eine geringere Bedeutung zu, weil die Betriebe wirtschaftlich ein Ganzes darstellen. Während bei der horizontalen Betriebsspaltung die Teilbetriebe unabhängig

voneinander bestehen können und bei der Aufspaltung in Produktions- und Vertriebsgesellschaft bei Ausfall der Vertriebsgesellschaft die Produktionsgesellschaft grundsätzlich lebensfähig bleibt, kann bei der Aufspaltung nach der Stufenfolge des Betriebsablaufs naturgemäß kein Betrieb ohne erhebliche nachteilige Folgen fortfallen. Welcher Betrieb durch den Fortfall des anderen Betriebes am meisten gefährdet ist, hängt von Umständen des Einzelfalls sowie von der allgemeinen Wirtschaftslage ab. Bei einem Käufermarkt wird es besonders schwierig sein, für den fortgefallenen Abnehmerbetrieb Ersatz zu finden, bei einem Verkäufermarkt können Schwierigkeiten in der Rohstoffversorgung bzw. der Versorgung mit Halbfabrikaten eintreten - abgesehen von den u.U. entstehenden Kostennachteilen.

3. Die Verpachtung eines Teilbetriebes

Bei der Verpachtung eines Betriebes stehen die Anlagegüter im Eigentum des verpachteten Betriebes. Die Existenz des Pachtbetriebes kann somit durch eine ungünstige Entwicklung im eigenen Betrieb, und u.U. auch durch einen Konkurs des verpachteten Betriebes bedroht werden. Umgekehrt bleibt bei einem Konkurs des Pachtbetriebes das Anlagevermögen erhalten. Es kann dem verpachteten Betrieb gegebenenfalls dazu dienen, die Betriebsfunktionen des Teilbetriebes selbst zu übernehmen oder einen neuen Betrieb zu gründen. Hierzu ist ein gewisses Mindestkapital erforderlich, insbesondere zur Finanzierung des Umlaufvermögens.

a) Die Personenunternehmung verpachtet einen Teilbetrieb an die GmbH

Wenn der mit dem größten Risiko behaftete Betrieb in der Rechtsform der GmbH betrieben wird und gleichzeitig der GmbH das Anlagevermögen verpachtet wird, so kann durch diese Gestaltung eine erhebliche Risikominderung erreicht werden. Ein Konkurs der Personengesellschaft (Verpächterin) kann allerdings zu einer ernsten Gefährdung der Existenz der GmbH führen, wenn die Anlagegüter kurzfristig an die Konkursmasse zurückzuerstatten sind. Grundsätzlich bleibt ein Miet- oder Pachtvertrag der Konkursmasse gegenüber wirksam, der Konkursverwalter kann den Vertrag nur so kündigen, wie ihn der Gemeinschuldner hätte kündigen können (§ 21 Abs. 1 KO). Wenn daher ein Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, so gel-

ten die gesetzlichen (relativ kurzen) Kündigungsfristen des § 565 bzw. 595 BGB. Hierdurch könnte die Fortführung des Betriebes des Pächters ernsthaft bedroht werden, so daß die Miet- und Pachtverträge zweckmäßigerweise auf längere Zeit (bei Verträgen über 30 Jahre gilt nach Ablauf der 30 Jahre die gesetzliche Kündigungsfrist, § 567 BGB) abgeschlossen werden. Für die Grundstücke gilt die Sonderbestimmung des § 21 Abs. 3 KO, die dem Erwerber eines im Konkursverfahren erworbenen Grundstücks ein außerordentliches Kündigungsrecht einräumt.

b) Die GmbH verpachtet einen Teilbetrieb an die Personenunternehmung

Wenn die GmbH einen Teilbetrieb an die Personengesellschaft verpachtet, wird das haftende Vermögen der GmbH nicht vermindert; im Falle eines Konkurses der GmbH geht also das gesamte betriebliche Vermögen der Gesellschafter - mit Ausnahme des eigenen Vermögens der Personengesellschaft - verloren. Die Gestaltung des Pachtvertrages hat so zu erfolgen, daß die Existenz der Personengesellschaft durch einen Konkurs der GmbH nicht gefährdet wird, wie bereits im vorhergehenden Abschnitt erwähnt wurde.

Die aus steuerlichen Gründen oft erfolgende Verpachtung des gesamten Betriebes kann u.U. zu einer schwierigen Auseinandersetzung führen. Der Konkursverwalter kann die Rückgabe des gesamten Betriebes (einschl. Firmenwert, Kundschaft, Organisation) verlangen, so daß eine Fortführung durch die Gesellschafter nicht in Frage kommt.

Anders ist dagegen die Lage, wenn bereits eine Personengesellschaft mit eigenem Betrieb besteht und die GmbH an diese auch ihren Betrieb verpachtet. Dann vereinnahmt die GmbH nur Pachtzinsen, sie trägt also praktisch kein eigenes Risiko mehr, so daß die Personengesellschaft von dieser Seite nicht gefährdet werden kann.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß die Bedeutung der Haftungsbeschränkung bei den verschiedenen Formen der Betriebsspaltung sehr unterschiedlich ist. Die Haftungsbeschränkung durch die Rechtsform bedarf einer Ergänzung durch entsprechende Vertrags- und Rechtsgestaltung (insbesondere auch ehe- und familienrechtlicher Natur), um die in einer Betriebsspaltung liegenden Möglichkeiten einer Risikominderung voll auszunutzen.

H. DIE WIEDERVEREINIGUNG DER AUFGESPALTENEN BETRIEBE

Eine Wiedervereinigung der aufgespaltenen Betriebe kann aus steuerlichen, rechtlichen oder betriebswirtschaftlichen Gründen erforderlich werden. Ein wichtiger steuerlicher Grund für eine Wiedervereinigung ist insbesondere dann gegeben, wenn ein Betrieb mit Gewinn, der andere Betrieb mit Verlust abschließt. Eine Wiedervereinigung kann ferner aus Gründen der Haftungsbeschränkung erwünscht sein,weil z.B. das Risiko des in der Personengesellschaft geführten Betriebes für alle Gesellschafter auf das Betriebsvermögen beschränkt werden soll. Gelegentlich können betriebswirtschaftliche Gründe das Bestreben nach einer Wiedervereinigung auslösen, so z.B. Organisationsprobleme, die im Rahmen der Betriebsspaltung nicht befriedigend gelöst werden können.

Es ist zu unterscheiden, ob das neuentstehende Gesamtunternehmen in der Rechtsform einer Personenunternehmung oder in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden soll. Wenn für das Unternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft vorgesehen ist, so kann eine Verschmelzung (im weiteren Sinne) der beiden Unternehmungen erfolgen, d.h. die Personengesellschaft kann in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Wenn dagegen das Gesamtunternehmen die Rechtsform einer Personengesellschaft erhalten soll, so sind die anfallenden Umgründungssteuern u.U. so hoch, daß an Stelle einer Umwandlung die Verpachtung des Betriebes an die Personengesellschaft in Erwägung zu ziehen ist.

1. Die Verschmelzung

a) Die Gesamtunternehmung wird in der Rechtsform einer Personenunternehmung geführt

Das Einbringen einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft löst im wesentlichen dieselben Steuern aus, wie die Umgründung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Diese Steuern sind bereits in einem früheren Kapitel (Kap. D II) behandelt worden. Es ist in diesem Zusammenhang noch zu bemerken, daß gelegentlich gesetzliche Sonderregelungen geschaffen werden, welche die Umgründung steuerlich mehr oder weniger be-

günstigen. [1]

Die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft mit einer Personengesellschaft scheitert in der Regel an der hohen Steuerbelastung. Die Kapitalgesellschaft wird aufgelöst, und die angesammelten (thesaurierten) Gewinne werden bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer unterworfen. Die Gewinne der Kapitalgesellschaft unterliegen dann im Endergebnis einer doppelten steuerlichen Belastung, einmal der Körperschaftsteuer und zum andern der Einkommensteuer der Gesellschafter. Hauptzweck der Betriebsspaltung ist jedoch, diese doppelte Steuerbelastung zu vermeiden.

Durch die Gründung einer GmbH (AG) u. Co (KG u. Co) kann die Auflösung der Kapitalgesellschaft vermieden werden. Die angesammelten Gewinne können dadurch den Zwecken der Personengesellschaft nutzbar gemacht werden, ohne daß zuvor eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter erfolgt ist. Allerdings müssen - wie bei einer Auflösung der Kapitalgesellschaft - die stillen Reserven aufgelöst werden. Wenn die Realisierung der stillen Reserven unterbleibt und der Betrieb der GmbH zu den Buchwerten in die Personengesellschaft eingebracht wird, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. [2]

Für die Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgt für die GmbH u. Co eine einheitliche Gewinnfeststellung. Der auf die GmbH entfallende Teil des Gesamtgewinns unterliegt der Körperschaftsteuer, die auf die übrigen Gesellschafter entfallenden Gewinnteile unterliegen der Einkommensteuer. Die GmbH hat den Betrieb in die Personengesellschaft eingebracht, hierfür muß ihr eine angemessene Gewinnbeteiligung eingeräumt werden. Bei dieser Form der Wiedervereinigung der aufgespaltenen Betriebe ist es unvermeidlich, daß weiterhin wesentliche Gewinnteile der Körperschaftsteuer unterliegen.

b) Die Gesamtunternehmung wird in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt

Das Einbringen einer Personengesellschaft in eine GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wird nach den gleichen Grundsätzen besteuert wie

1) Die in der Zeit vom 1.1.1957 bis zum 31.12.1959 beschlossenen Umwandlungen waren durch das Umwandlungs-Steuergesetz vom 11.10.1957 begünstigt

2) Hesselmann, Die GmbH u. Co, Köln 1956, S. 131

die Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Die steuerlichen Auswirkungen des Umgründungsvorganges auf die Einkommensteuer (Veräußerungsgewinn), Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer sind bereits in einem früheren Kapitel (Kap. D I) behandelt worden.

Der Verkauf des Betriebes der Personengesellschaft an die GmbH ist einer Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in der Regel vorzuziehen. Die Gesellschafter erhalten eine größere Beweglichkeit in der Verwendung der Gegenwerte; eine spätere Kapitalherabsetzung ist bekanntlich mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Außerdem verfügt die Kapitalgesellschaft oftmals über angesammelte Gewinne, die den Gesellschaftern in Form von Verkaufserlösen zufließen können.

Durch einen Verkauf des Betriebes der Personengesellschaft an die GmbH kann ferner ein Teil der Umgründungssteuern gespart werden. Die Realisierung eines Veräußerungsgewinns hängt von dem Verhältnis der Buchwerte der verkauften Wirtschaftsgüter zu den erzielten Erlösen ab. Allerdings löst ein Verkauf unter dem gemeinen Wert in Höhe des Minderbetrages Gesellschaftsteuerpflicht aus, wenn die Veräußerer gleichzeitig Gesellschafter der GmbH sind. Die Umsatzsteuer ermäßigt sich bei einer Geschäftsveräußerung im ganzen von 4 auf 1 v.H. (§ 85 UStDB); liegt keine Geschäftsveräußerung im ganzen vor, so kann ggf. die Großhandelsbegünstigung in Anspruch genommen werden. Der Verkauf ist nicht gesellschaftsteuerpflichtig; jedoch stellt eine langfristige Stundung der Kaufpreisforderung durch die Gesellschafter einen steuerpflichtigen Ersatztatbestand dar. Die Belastung durch die Grunderwerbsteuer ist bei einem Verkauf dieselbe wie bei einer Einbringung der Grundstücke; die Steuerfreiheit der Veräußerung an Abkömmlinge kann bei beiden Formen der Grundstücksübertragung in Anspruch genommen werden.

2. Die Verpachtung

Wenn die Wiedervereinigung der beiden Betriebe nur vorübergehender Natur sein soll, ist die Verpachtung einer Verschmelzung vorzuziehen. Eine Verpachtung kann ferner in Betracht kommen, wenn die Gesamtunternehmung in der Rechtsform der Personengesellschaft geführt werden soll. Die steuerlichen Probleme der Verpachtung sind bereits in früheren Kapiteln behan-

delt worden. Die Verpachtung eines in der Rechtsform der GmbH geführten Betriebes an eine Personengesellschaft unterliegt keiner Steuer (Kapitel D II). Die Pachtzinsen unterliegen, wenn es sich nicht um Grundstücke handelt, keine Unternehmereinheit oder kein umsatzsteuerlich begünstigtes Organverhältnis vorliegt, der vierprozentigen Umsatzsteuer (vgl. auch Kapitel E IV Abschn. 3). Bei einer entsprechenden Ausgestaltung der Pachtverträge kann bekanntlich eine Pachterneuerungsrückstellung gebildet werden und somit Einkommensteuer eingespart bzw. in ihrer Fälligkeit hinausgeschoben werden (Kapitel E I Abschn. 3).

Im Unterschied zu der Verpachtung von Teilbetrieben verbleibt der verpachteten Unternehmung bei der Verpachtung zwecks Wiedervereinigung kein (produktiver) Betrieb. Wenn die verpachtete Unternehmung eine Personengesellschaft ist, so können die ihr zufließenden Pachtzinsen beliebig verwendet werden, unter anderem auch zur Stärkung des Betriebskapitals der Pächterin (gesellschaftsteuerpflichtig). Wenn eine GmbH dagegen Verpächterin ist, ist es bekanntlich sehr schwierig, der Personengesellschaft größere Beträge für längere Zeit ohne Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung nutzbar zu machen. Der GmbH fließen laufend weitere Beträge in Form von Zinsen und Pachtzinsen zu, die - nach Abzug der Körperschaftsteuer in Höhe von 49 v.H. - auf die Dauer nur in Wertpapieren und Beteiligungen oder durch die Gründung eines neuen eigenen Betriebes angelegt werden können. Ferner ist zu beachten, daß Kapitalgesellschaften der doppelten Steuerbelastung durch eine (nicht abzugsfähige) Vermögensteuer unterliegen. Außerdem kommt der Haftungsbeschränkung durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft nur eine geringe Bedeutung zu, da das betriebliche Risiko fortgefallen ist. Allerdings kann durch eine Aussonderung der Pachtgüter an die GmbH bei einem Konkurs der Personengesellschaft und bei entsprechender Gestaltung der familien- und gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse die Fortführung des Betriebes in der Rechtsform der GmbH ermöglicht werden, so daß dem Fortbestehen der GmbH insofern eine risikomindernde Wirkung zukommen kann.

Zusammengefaßt ergibt sich, daß sich die steuerliche Belastung der Wiedervereinigung der Betriebe in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft in erträglichen Grenzen hält, hierdurch werden lediglich die Umgründungskosten ausgelöst, die bei einer Teilumgründung eingespart wurden. Die Fortführung der Betriebe in der Rechtsform der Personengesellschaft scheitert in der Regel an den hohen Umgründungssteuern (insbesondere Einkommen- und Kör-

perschaftsteuer), wenn nicht eine Wiedervereinigung in Form einer GmbH u. Co erfolgt; die dauernde Verpachtung des Betriebs einer GmbH an eine Personengesellschaft stellt in den überwiegenden Fällen nur eine Notlösung dar. Eine vorübergehende Verpachtung eines Betriebes kann dagegen aus Gründen der Kostenersparnis vorteilhaft sein.

J. SCHLUSS

ANWENDUNGSMÖGLICHKEITEN DER BETRIEBSSPALTUNG (ZUSAMMENFASSENDE BEURTEILUNG)

Wir haben gesehen, daß eine horizontale und eine vertikale Betriebsspaltung vielfältige Auswirkungen betriebswirtschaftlich-organisatorischer, rechtlicher und steuerlicher Natur im Gefolge haben kann. Diese Auswirkungen sind nur zum Teil mit der Betriebsspaltung beabsichtigt, zum andern Teil stellen sie unerwünschte Nebenerscheinungen der Betriebsspaltung dar. Die unerwünschten Nebenwirkungen können die erstrebten Vorteile der Betriebsspaltung unter Umständen vollständig zunichte machen und ins Gegenteil verkehren. Im folgenden sollen die Voraussetzungen aufgeführt werden, welche erfüllt sein müssen, wenn eine Betriebsspaltung vorteilhaft sein soll. Hierzu können im konkreten Einzelfall weitere Voraussetzungen treten, die von den jeweiligen Zielsetzungen der Betriebsspaltung abhängen.

1. Eine Grundvoraussetzung der Betriebsspaltung bildet die Möglichkeit, einen einheitlichen Betrieb in zwei Betriebe aufzuspalten, ohne daß dadurch ein wesentlicher Mehraufwand entsteht oder die Organisation und Rationalisierung behindert wird (vgl. Kapitel B III - V). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn bereits zwei selbständige Betriebe im Rahmen einer Unternehmung geführt werden.

2. Der Gewinn der Personenunternehmung muß sich in einem bestimmten Rahmen halten, damit durch die Betriebsaufspaltung ein steuerlicher Vorteil erzielt bzw. ein steuerlicher Nachteil vermieden wird (vgl. Kapitel E I Abschn. 1). Durch den Eintritt bzw. das Ausscheiden von Gesellschaftern wird das "optimale Verhältnis" gestört.

3. Die steuerliche Belastung des Ausgliederungs- und Umgründungsvorgangs muß in einem angemessenen Verhältnis zu den erzielbaren Vorteilen stehen; insbesondere darf die Ausgliederung einer Personengesellschaft aus einer Kapitalgesellschaft in der Regel nicht auf dem Wege über eine Gewinnausschüttung erfolgen (vgl. Kapitel D).

4. Eine doppelte steuerliche Belastung des Gewerbekapitals kann im allgemeinen durch eine entsprechende Gestaltung vermieden werden (vgl. Ka-

pitel E II Abschn. 2 u. 3). Wenn eine steuerliche Doppelbelastung des GmbH-Vermögens durch die Gewerbesteuer unvermeidbar ist, so ist zu prüfen, ob die Wahl einer Zwischenform zweckmäßiger ist. Wenn der Betriebszweck der GmbH mit besonderen Risiken verbunden ist, so wird die Doppelbelastung im allgemeinen in Kauf genommen, um bei einer Wertminderung der Anteile durch eine Abschreibung die Einkommensteuer der Gesellschafter mindern zu können.

5. Die Kapitalgesellschaft unterliegt einer doppelten steuerlichen Belastung durch die Vermögensteuer, die unter den gegenwärtigen Verhältnissen die Ertragsteuerersparnis absorbiert; bei einer hohen Rentabilität ist die vergleichbare Belastung relativ geringer als bei einer geringen Rentabilität (vgl. Kapitel E III). Es ist zweckmäßig, das eigene Kapital der GmbH möglichst gering zu halten, indem der Gesellschaft das Kapital teilweise in Form von Gesellschafterdarlehn zur Verfügung gestellt wird und das Anlagevermögen von der Personengesellschaft verpachtet wird. Die auf Pachtzinsen entfallende Umsatzsteuer ist in der Regel erheblich geringer als die steuerliche Doppelbelastung durch die Vermögensteuer; unter bestimmten Voraussetzungen bleiben die Zinsen umsatzsteuerfrei (vgl. Kapitel E IV).

6. Durch eine Besteuerung des Innenumsatzes darf die gesamte Umsatzsteuerbelastung gegenüber der Umsatzsteuerbelastung des ursprünglichen Betriebes nicht erhöht werden. Wenn bei einer horizontalen Betriebsspaltung keine Unternehmereinheit vorliegt, die Innenumsätze somit steuerpflichtig sind, so entsteht dadurch eine - im Einzelfall mehr oder weniger bedeutsame - Mehrbelastung an Umsatzsteuer (u.a. aus einer Verpachtung des Anlagevermögens).

7. Die Aufspaltung der Unternehmung in eine GmbH (Kapitalgesellschaft) und eine Personengesellschaft darf nicht dazu führen, daß die unbeschränkt haftenden Gesellschafter der Personengesellschaft mit einem unverhältnismäßig großen wirtschaftlichen Risiko belastet werden.

Diese Voraussetzungen müssen in der Regel vollzählig erfüllt sein, wenn die horizontale und vertikale Betriebsspaltung mit den übrigen Zwischenformen in Wettbewerb treten will. Auch wenn die gesellschaftsrechtlichen, familien- oder erbrechtlichen Zielsetzungen die steuerlichen Zielsetzungen in den Hintergrund drängen, wird eine Betriebsspaltung nicht zweckmäßig

sein, wenn die obigen Voraussetzungen steuerlicher, rechtlicher und erst recht betriebswirtschaftlicher Art nicht vorliegen.

Aus den oben aufgeführten Voraussetzungen ergibt sich ferner, daß die Betriebsspaltung nur für einen bestimmten, eng umgrenzten Kreis von Betrieben in Frage kommen kann. Nur wenn ein Betrieb gegeben ist, der in zwei Betriebe aufgespalten werden kann (oder wenn einer Unternehmung zwei Betriebe gehören) und wenn die Gewinne der Unternehmung, welche in der Rechtsform der Personengesellschaft geführt werden soll, sich innerhalb einer bestimmten Schwankungsbreite halten, kann eine Betriebsspaltung in Betracht kommen, nur dann braucht das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen geprüft zu werden. Die übrigen Voraussetzungen sind auch bei den gesellschaftsrechtlichen Zwischenformen zu beachten und sind relativ häufig gegeben; die ersten beiden Voraussetzungen betreffen nur die horizontale und vertikale Betriebsspaltung und liegen nur in besonders gelagerten Fällen vor. Ein grundsätzlicher Unterschied zwischen der horizontalen und vertikalen Betriebsspaltung und den Zwischenformen besteht darin, daß von der Betriebsspaltung Auswirkungen betriebswirtschaftlich-organisatorischer Natur auf das Betriebsgeschehen ausgehen, während dies bei den Zwischenformen nicht der Fall ist; diese finden ihren Niederschlag nur in einer Veränderung der Rechtsform und in der Bilanz. Daher sind die Zwischenformen allgemeinerer Natur und können eine wesentlich weitere Verbreitung finden. Die horizontale und vertikale Betriebsspaltung stellt allerdings in den Fällen, in denen alle erforderlichen Voraussetzungen gegeben sind, oft eine ideale Lösung dar.

Die horizontale Betriebsspaltung hat gegenüber der vertikalen Betriebsspaltung den Vorteil, daß die Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht vorliegt, weil zwischen den Unternehmungen in der Regel keine engen Geschäftsbeziehungen bestehen. Bei der vertikalen Betriebsspaltung kann die Preisgestaltung leicht zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung führen; die Gesellschafter werden bestrebt sein, auf dem Wege der Preisgestaltung das optimale Verhältnis zu erreichen. Einer unterschiedlichen Ertragsentwicklung der beiden Unternehmungen kann allerdings bei der vertikalen Betriebsspaltung leichter begegnet werden, als bei der horizontalen Betriebsspaltung, weil bei dieser jede Verrechnungsmöglichkeit entfällt. In der Praxis werden insbesondere folgende Formen der Betriebsspaltung von Bedeutung sein.

1. Die horizontale Betriebsspaltung stellt m.E. eine brauchbare und gegenüber der vertikalen Betriebsspaltung die bessere Lösung dar, weil eine gegenseitige wirtschaftliche Verflechtung nicht vorliegt und die Haftungsbeschränkung ihre praktische Bedeutung behält. Eine ideale Lösung stellt eine horizontale Betriebsspaltung dar, bei der ein größerer Betrieb in der Rechtsform der GmbH (Kapitalgesellschaft) und ein kleinerer Betrieb in der Rechtsform der Personengesellschaft besteht; die Anlagegüter werden der GmbH von der Personengesellschaft verpachtet (Unternehmereinheit liegt vor), von dem Gewinn der Personenfirma entfallen etwa 40.000 bis 75.000 DM auf jeden Gesellschafter, die Kapitalrentabilität des in der Rechtsform der GmbH geführten Betriebes ist hoch. Liegen diese - und selbstverständlich die sonstigen oben unter Ziff. 1 - 7 aufgeführten - Voraussetzungen vor, so wird die Betriebsspaltung mit der GmbH u. Co und den übrigen Zwischenformen konkurrieren können.

2. Eine Betriebsspaltung kann ferner zum Zweck einer steuerlich günstigen Gestaltung schwieriger gesellschaftsrechtlicher familien- oder erbrechtlicher Verhältnisse vorgenommen werden. Es kann nur im konkreten Einzelfall entschieden werden, ob in diesen Fällen die Betriebsspaltung die zweckmäßigste Lösung darstellt oder ob eine Zwischenform, etwa die GmbH u. Co eine einfachere oder bessere Lösung zu bieten vermag. Die Schwierigkeiten, welche aus einer unterschiedlich hohen Beteiligung der Gesellschafter an beiden Unternehmungen entstehen können, dürfen bei einem Vergleich der verschiedenen Lösungsmöglichkeiten nicht unterschätzt werden; bei einer vertikalen Betriebsspaltung kann durch eine Preisgestaltung die Gewinnaufteilung in einem gewissen Umfang beeinflußt werden, bei einer horizontalen Betriebsspaltung im allgemeinen nicht. Es dürfte sich daher empfehlen, eine unterschiedlich hohe Gewinnbeteiligung der Gesellschafter an beiden Unternehmungen nur im Rahmen einer horizontalen Betriebsspaltung zu vereinbaren, um Streitigkeiten zwischen den Gesellschaftern von vornherein soweit wie möglich auszuschließen.

3. Durch eine Betriebsspaltung kann - wie bereits im Kapitel G erwähnt wurde - die Haftung nicht so umfassend beschränkt werden, wie durch die vollständige Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft. Es kommt jedoch gelegentlich nicht oder nicht nur darauf an, die Haftung voll-

ständig zu beschränken, sondern das unternehmerische Risiko aufzuteilen. Wenn die Einführung eines neuen Produktes oder eine Forschungs- und Versuchstätigkeit mit einem erheblichen Risiko verbunden ist, empfiehlt es sich, hierfür eine gesonderte GmbH zu gründen. Da eine derartige Aufspaltung ganz anderen Motiven entspringt, können zahlreiche der in dieser Arbeit gemachten Ausführungen hierauf keine Anwendung finden. So beeinflußt die Gewinnaufteilung auf Personen- und Kapitalgesellschaft (bzw. auf die beiden Kapitalgesellschaften) die Gründung nicht; die GmbH-Anteile werden aktiviert, auch wenn sie nur gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen, damit sie bei einer eventuellen Wertminderung (Verluste der GmbH) abgeschrieben werden können. Die Begrenzung des Risikos durch eine Risikoaufteilung kann nur durch eine Betriebsspaltung erreicht werden; die Zwischenformen scheiden hier aus.

Steuerliche Vorteile sind gegenwärtig durch eine horizontale oder vertikale Betriebsspaltung oder durch die Gründung einer Zwischenform, sowie durch die Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht zu erzielen. Die auch bei hohen Gewinnen relativ geringe Ertragsteuerersparnis wird durch die doppelte Vermögensteuerbelastung der Kapitalgesellschaft absorbiert. In den Jahren vor und unmittelbar nach der Währungsreform war das Gefälle zwischen der stark progressiv ansteigenden Einkommensteuer und dem Körperschaftsteuertarif so groß, daß - bei entsprechend hohen Gewinnen - die doppelte Vermögensteuerbelastung der Kapitalgesellschaft gegenüber der erzielbaren Ertragsteuerersparnis kaum ins Gewicht fiel. In der Folgezeit ist der Einkommensteuertarif für alle Einkommenstufen wesentlich gesenkt worden, wie die folgende Berechnung zeigt[1]:

Einkommen	Einkommensteuer II 1948/49	1955 (56/57)
20.000	42 %	26,5 %
100.000	75 %	38 %
200.000	84 %	45 %
500.000	90 %	53 %
600.000	91 % nicht ganz	55 %
615.000	92 %	55 %

1) Boettcher, RWP 14 Steuer-R Unternehmungsformen

Der Körperschaftsteuertarif hat dagegen in dem gleichen Zeitraum (von einer zwischenzeitlichen Erhöhung auf 60 v.H. abgesehen) nur geringfügige Änderungen erfahren, er betrug II 1948/49 50 v.H. und beträgt seit 1958 49 bzw. 51 v.H.; die Ermäßigung des Tarifs für ausgeschüttete Gewinne auf 26,5 bzw. 15 v.H. ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung.

Die durch eine Betriebsspaltung bzw. durch die Gründung einer Zwischenform erzielbare Ertragsteuerersparnis beträgt etwa 5 - 6 v.H. Die vergleichbare Mehrbelastung durch die Vermögensteuer beträgt - unter der Voraussetzung, daß der Wert der Anteile gleich dem Einheitswert des Betriebsvermögens der GmbH ist (vgl. Kapitel E III) - bei einer zehnprozentigen Rentabilität 10 v.H. des Gewinns. Durch eine Verpachtung des Anlagevermögens vermindert sich dieser Prozentsatz erheblich; er beträgt z.B. nur 5 v.H., wenn das verpachtete Anlagevermögen 50 v.H. des dem Betrieb der GmbH dienenden Gesamtvermögens beträgt. Die Belastung erhöht sich jedoch ständig durch die Thesaurierung der Gewinne in der GmbH, wenn die Kapitalrentabilität nicht konstant bleibt. Bei einer mittleren Kapitalrentabilität kann also bei entsprechender Gestaltung allenfalls eine steuerliche Mehrbelastung vermieden werden. Wenn zwischen den aufgespaltenen Unternehmungen keine Unternehmereinheit oder kein umsatzsteuerlich begünstigtes Organverhältnis vorliegt, die Pachtzinsen und die erstatteten Kosten also der Umsatzsteuer unterliegen, so wird in der Regel eine steuerliche Mehrbelastung eintreten. Bei einer hohen Kapitalrentabilität kann eine geringfügige Steuerersparnis erzielt werden; allerdings besteht die Gefahr, daß mit zunehmender Ansammlung von Gewinnen die Rentabilität absinkt, die Ersparnis also immer geringer wird bzw. in eine Mehrbelastung umschlägt.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß durch eine Betriebsspaltung unter den gegenwärtigen Verhältnissen keine Steuerersparnis erzielt werden kann; gegenüber einer Personenunternehmung kann sogar eine steuerliche Mehrbelastung eintreten. Durch Angleichung des Spitzentarifs der Einkommensteuer an den Körperschaftsteuersatz ist die weitere Ausbreitung der Doppelgesellschaften und Zwischenformen - deren Wahl bekanntlich nicht immer aus gesunden betriebswirtschaftlichen Gründen erfolgt ist - auf natürlichem Wege eingedämmt worden. Steuerliche Erwägungen brauchen gegenwärtig die Wahl einer Rechtsform nicht mehr in dem Maße zu beeinflussen, wie es noch vor einigen Jahren der Fall war. Eine Betriebsspaltung wird gegenwärtig nur dann in Frage kommen, wenn bereits eine Kapitalgesellschaft besteht und keine vollständige Umwandlung

erfolgen soll bzw. wegen der damit verbundenen hohen steuerlichen Belastung erfolgen kann oder wenn aus nichtsteuerlichen Gründen eine Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft vorgenommen werden soll. Bei einer beabsichtigten Umgründung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist stets zu prüfen, ob nicht mit einer teilweisen Umgründung (Betriebsaufspaltung) oder mit der Gründung einer Zwischenform derselbe Zweck erreicht werden kann. Wenn der erstrebte Zweck durch die Gründung einer Zwischenform in einfacherer Weise zu erreichen ist, so wird man nicht den meist umständlicheren Weg einer Betriebsaufspaltung wählen. Bühler schreibt in bezug auf die Betriebsspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft [1]: "Es verbleiben überhaupt steuerliche und damit indirekt kaufmännisch-organisatorische Einzelprobleme genug bei der Doppelgesellschaft; Umständlichkeiten bringt sie auf alle Fälle mit sich, und man überlege es sich wohl, ehe man sich zu ihrer Gründung entschließt!" Dieser Satz hat auch für die horizontale und vertikale Betriebsspaltung uneingeschränkte Bedeutung.

---

1) Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin und Frankfurt, 1956, S. 193

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.F.	= alte Fassung
AG	= Aktiengesellschaft
BB	= Betriebs-Berater
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	= Bundesgesetzblatt
BGH	= Bundesgerichtshof
BStBl	= Bundessteuerblatt
DB	= Der Betrieb
DMBG	= D-Markbilanzgesetz
DMBR	= Steuerliche Richtlinien zum D-Marlbilanzgesetz
DStZ	= Deutsche Steuer-Zeitung
DStZE	= Deutsche Steuer-Zeitung Eildienst
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EStDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuer-Richtlinien
FG	= Finanzgericht
GewStDV	= Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
GewStR	= Gewerbesteuer-Richtlinien
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	= Grunderwerbsteuergesetz
HGB	= Handelsgesetzbuch
i.d.F.	= in der Fassung
KG	= Kommanditgesellschaft
KO	= Konkursordnung

KörpStG = Körperschaftsteuergesetz
KostO = Kostenordnung
KRG = Kontrollratgesetz
KStDV = Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG = Körperschaftsteuergesetz
KStR = Körperschaftsteuer-Richtlinien
KVStDV = Kapitalverkehrsteuer-Durchführungsverordnung
KVStG = Kapitalverkehrsteuergesetz

NB = Neue Betriebswirtschaft
NWB = Neue Wirtschaftsbriefe

OFH = Oberster Finanzhof
OHG = Offene Handelsgesellschaft

RFH = Reichsfinanzhof
RStBl = Reichssteuerblatt
RWP = Rechts- und Wirtschaftspraxis

StÄndVO = Steueränderungs-Verordnung
StAnpG = Steueranpassungsgesetz
StbJ = Steuerberater-Jahrbuch
StBlNRW = Steuerblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
StG = Stille Gesellschaft
StuW = Steuer und Wirtschaft
StWK = Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost

UStÄndG = Umsatzsteuer-Änderungsgesetz
UStDB = Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG = Umsatzsteuergesetz

VStG = Vermögensteuergesetz

LITERATURVERZEICHNIS

Bücher

Beckmann, L.: Die betriebswirtschaftliche Finanzierung; Stuttgart, 2. Aufl. 1956

Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: Gewerbesteuergesetz; Berlin und Frankfurt a.M., 5. Aufl. 1953, 6. Aufl. 1960

Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz; Berlin und Frankfurt a.M., 1960

Blümich-Klein-Steinbring: Körperschaftsteuergesetz; Berlin, 3. Aufl. 1956

Boruttau-Klein: Grunderwerbsteuergesetz; München und Berlin, 4. Aufl. 1954

Brönner, H.: Die Besteuerung der Gesellschaften; Stuttgart, 9. Aufl. 1957

ders.: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht; Stuttgart, 6. Aufl. 1960

ders.: Kapitalverkehrsteuergesetz; Köln 1956

Bühler, O.: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne; Berlin und Frankfurt a.M., 3. Aufl. 1956

Bühler-Scherpf: Bilanz und Steuer, Berlin und Frankfurt, 6. Aufl. 1957

Eckhardt, W.: Organschaft und Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer, Heidelberg 1957

Fiegle, G.: Die steuerliche Prüfung von Verträgen, Heidelberg 1958

Fischer, G.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre; Heidelberg, 7. Aufl. 1957

Gerwig, E.: Organisation und Führung industrieller Unternehmungen; Stuttgart, 2. Aufl. 1955

Glöggler, H.: Die Entwicklung des Kapitalverkehrsteuerrechts seit der Wiedereinführung am 21. Juni 1948; Stuttgart 1956

Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I; Berlin-Göttingen-Heidelberg, 4. Aufl. 1958

Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer; Köln, 8. Aufl.

Hesselmann/Malte: Die GmbH und Co.; Köln 1956

Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis: Umsatzsteuergesetz; Köln 1955/60

Kinnebrock, F.: Kapitalverkehrsteuergesetz; München und Berlin, 2. Aufl. 1956

Knoppe, H.: Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht; Düsseldorf 1958

Krähe (Schmalenbach-Arbeitskreis): Unternehmungsorganisation; Köln und Opladen, 1. Aufl. 1954, 3. Aufl. 1957

Kühn, R.: Reichsabgabeordnung; Stuttgart, 5. Aufl. 1958

Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht; Stuttgart, 6. Aufl. 1959

Naegeli, E.: Die Doppelgesellschaft als rechtliche Organisationsform der Kartelle, Konzerne und anderer Unternehmerzusammenschlüsse nach dem deutschen und schweizerischen Recht;
Bd. I Zürich und Berlin 1936,
Bd. II Zürich 1941

Neitzel, M.:	Die Besitz- und Betriebsgesellschaft; Berlin 1958
Oermann-Meuschel:	Einkommensteuer; Stuttgart, 4. Aufl. 1958
Pagenstecher, M.:	Der Konkurs; München und Berlin, 3. Aufl. 1955
Plückebaum-Malitzky:	Umsatzsteuergesetz; Bd. I u. II, Berlin-Köln, 8. Aufl. 1958/1959
Rössle, K.:	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre; Stuttgart, 5. Aufl. 1956
Schäfer, E.:	Die Unternehmung; Bd. I, Köln und Opladen 1956
Schmidt, F.:	Allgemeine Betriebswirtschaftslehre; (Handels-Hochschule), Wiesbaden 1952
Schmölder-Gessler-Merkle:	D-Markbilanzergänzungsgesetz; Stuttgart 1951
Schneider-Zartmann-Martin:	Familienunternehmen und Unternehmer-testament; Heidelberg, 2. Aufl. 1956
Steuerberater-Jahrbuch (StbJ.)	1949
"	1950
"	1951
"	1952
"	1953/54
"	1954/55
"	1955/56
"	1956/57
"	1957/58
"	1958/59
Westerfelhaus, H.:	Verdeckte Gewinnausschüttung; Düsseldorf 1956

Zeitschriften

Betriebs-Berater

Der Betrieb

Deutsche Steuer-Zeitung

Information über Steuer und Wirtschaft

Kurze Steuer- und Rechtsnachrichten

Neue Betriebswirtschaft

Neue Wirtschaftsbriefe

Rechts- und Wirtschafts-Praxis

Rundschau für GmbH

Steuer und Wirtschaft

Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost

Steuerrecht in Kurzform

Steuer-Warte

Wirtschaftsprüfung

Wirtschafts- und Steuerhefte

Zeitschriftenaufsätze

Artzinger: Die Unternehmer-Identität; StuW 1955, Sp. 533

Aktuelle Steuerfragen: Steuerliche Behandlung der Produktions- und der Vertriebsgesellschaften; DStZ B, S. 172

Birkenholz: Zur steuerlichen Situation der Betriebsaufspaltung; StWK Gruppe 5, S. 197 (9.11.1955)

Boeker: Einkommensteuer bei Veräußerung eines Teilbetriebes; Betriebs-Berater 1956, S. 955

Boettcher: Gesellschaftsrechtliche Zwischenformen; RWP 14 Steuer R Unternehmungsformen Einzelfragen 16

Brönner: Besteuerung der Doppelgesellschaften; NWB Fach 18, S. 105 (9.2.1955)

Brönner jr.: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Herabsetzung des umgestellten Gesellschaftskapitals; Wirtschaftsprüfung 1955, S. 293

ders.: Neues Steuerrecht bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften; Wirtschaftsprüfung 1956, S. 402

Eckardt: Organschaft und Unternehmereinheit; Betriebs-Berater Sonderbeilage zu Heft 5/1957

Ein Weg aus der Doppelbesteuerung: Deutsche Zeitung und Wirtschafts-Zeitung 1955, Nr. 98, S. 21

Eisenblätter: Die Bewertung nichtnotierter Aktien und Anteile in der Praxis; NWB Fach 9, S. 343 (24.5.1956)

Erläuterungen zur Rechtsprechung: A III Reichsbewertung. Aufteilung einer oHG in eine Grundstücks-oHG und eine Betriebs-GmbH; StuW 1947, Sp. 405

Flume: Doppelgesellschaft und Steuern; Betrieb 1950, S. 37

Fritsch: Zur steuerlichen Beurteilung der Betriebsteilung; DStZ 1949, S. 278

Für und Wider der Doppelgesellschaft: Deutsche Zeitung und Wirtschafts-Zeitung 1955, Nr. 76, S. 17

Gantenberg: Produktions-Personenfirma und Vertriebs-GmbH; Betrieb 1949, S. 185 und Betrieb 1949, S. 618

Grass: Wohnungsbaudarlehn nach dem Steuerordnungsgesetz 1954; Betriebs-Berater 1955, S. 219

Grieger: Keine Organschaft bei Betriebsaufspaltung; Betriebs-Berater 1957, S. 884

Hartz: Zur Entwicklung des Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des BFH; Betrieb Beilage Nr. 17/56 (17.10.1956)

Heitmann: Steuerliche Behandlung von Pensions-Rückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften; Wirtschaftsprüfung 1955, S. 276

Henninger: Rückstellungen für Ersatz gepachteter Betriebsgegenstände und Abschreibungen auf Pachtgegenstände; Betrieb 1955, S. 1169

Hohensee: Die steuerliche Behandlung der Doppelgesellschaft; Betrieb 1951, S. 825

Hueck: Die Umwandlung von Personalgesellschaften in Kapitalgesellschaften, Handelsrechtlicher Teil StuW 1953, Sp. 315

Juretzek: Organschaft und Unternehmereinheit im Umsatzsteuerrecht; StWK Gruppe 9, S. 229 (22.4.1955)

Kinnebrock: Die Umwandlung in Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Trennung von Besitz- und Betriebsgesellschaft; Wirtschaftsprüfung 1949, S. 512 und S. 555

Köhler: Unternehmereinheit und Organschaft; Betriebs-Berater 1955, S. 698

Kohlenbach: Die Betriebsaufspaltung als steuerliches Problem; Rundschau für GmbH 1950, S. 87

Kohrs: Betriebsaufspaltungen in steuerlicher Sicht; Steuer-Warte 1959, S. 46

Kuhl: Doppelgesellschaften trotz § 32a EStG? Betrieb 1949, S. 341

Littmann: Grundstücksverwaltung und Anteilsbesitz bei Betriebsteilung in der Steuerrechtsprechung; Wirtschaftsprüfung 1950, S. 71

ders.: Zur Frage der Gestaltungsfreiheit im steuerlichen Gesellschaftsrecht; Neue Betriebswirtschaft 1953, S. 90

ders.: Produktionsfirma und Vertriebs-GmbH, Information über Steuer und Wirtschaft 1950, S. 49

Löhlein: Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten; StuW 1948, Sp. 681

Lorenz: Der Firmenwert bei der Gesellschaftsteuer; Wirtschaftsprüfung 1949, S. 560

Müller: Die Preisstellung zwischen einem Auslandsunternehmen und der deutschen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte in einkommensteuerlicher Betrachtung; Wirtschaftsprüfung 1956, S. 481

ders.: Steuerfragen zur Verpachtung bei Betriebsaufspaltung; Kurze Steuer- und Rechtsnachrichten Abt. 06, S. 55 (5.5.1957)

Produktions-Personenfirma und Vertriebs-GmbH;
Betrieb 1949, S. 248 und
Betrieb 1949, S. 510

Produktions- und Vertriebsgesellschaften;
NWB Fach 18, S. 29 (8.3.1950)

Randebrock: Berücksichtigung des Geschäftswertes bei der Gesellschaftsteuer; Wirtschaftsprüfung 1950, S. 79

ders.: Kapitalverkehrsteuer und Vertriebs-GmbH; Betrieb 1949, S. 366

Ringleb: Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer; Betrieb 1955, S. 953

Ritter: Die GmbH und Co; NWB Fach 18, S. 85 (4.11.1953)

Robens-Oehm: Miete und Pacht für industrielle Anlagen; Betrieb 1949, S. 14

Römer: Zum Thema: Die steuerliche Behandlung der Pensionsansprüche der Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften; Wirtschaftsprüfung 1955, S. 211

ders.: Organschaft und Unternehmereinheit bei Betriebsaufspaltung; Umsatzsteuer-Rundschau 1957, S. 137

Rose: Zur Frage der Unternehmereinheit bei Schwestergesellschaften; Betrieb 1956, S. 806

Roser: Substanzerhaltung durch zweckmäßige Vertragsgestaltung; Betrieb 1953, S. 357

Schettler:	Gibt es noch ein Organverhältnis bei der Umsatzsteuer? Wirtschaftsprüfung 1949, S. 275
ders.:	Die Umwandlung von Gesellschaften im Lichte der Rechtsprechung zur Unternehmereinheit; Umsatzsteuer-Rundschau 1956, S. 4
ders.:	Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer; Wirtschaftsprüfung 1951, S. 155
Schindele:	Die steuerliche Behandlung der Pensionsansprüche der Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften; Wirtschaftsprüfung 1955, S. 134
Schmitz:	Betriebsverpachtung an Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsteuerrecht; Betrieb 1953, S. 321
Schneider:	Betriebsverpachtungen von Personal- an Kapitalgesellschaften in umsatzsteuerlicher und gesellschaftsteuerlicher Hinsicht; DStZ 1955, S. 166
Schulze:	Schließt ein bestehendes Organverhältnis Unternehmereinheit aus? StuW 1954, Sp. 221
ders.:	Unternehmereinheit und Organschaft bei der Umsatzsteuer; Betrieb 1951, S. 729
Schumacher:	Steuerliche beachtliche Gewinnverlagerungen bei Körperschaften; Deutsche Steuer-Rundschau 1956, S. 433
Spitaler:	Gewinnpoolung; Neue Betriebswirtschaft 1951, S. 113

Steuerrechtliche Entscheidungen / Umsatzsteuer. Unternehmereinheit einer juristischen Person mit anderen juristischen Personen oder mit einer Personengesellschaft; Betrieb 1955, S. 302

Theis: Produktions-Personenfirma und Vertriebs-GmbH; Betrieb 1949, S. 139

ders.: Neue Lage bei den Vertriebs-GmbH; Rundschau für GmbH 1950, S. 6

ders.: Aufspaltung in Besitzfirma und Betriebs-GmbH; Betrieb 1950, S. 602

ders.: Zur Frage der Betriebsaufspaltung; StK 5 Verschiedenes 1 Doppelgesellschaft, S. 5 (20.6.1952)

ders.: Zweifelsfragen zur Umwandlung von Einzelfirma (Personengesellschaft) in Kapitalgesellschaft; Betrieb 1956, S. 852

Thiel: Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen; Der Betrieb 1958, S. 1281

Troll-Diedenhofen: Neue Richtlinien über die Bewertung nichtnotierter Aktien und Anteile; Betrieb Beilage Nr. 2/55 (2.2.1955)

Unternehmereigenschaft einer aufgelösten Personengesellschaft im Umsatzsteuerrecht; Betrieb 1953, S. 322

Vangerow: Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen, Umwandlungen und Betriebsaufspaltungen; StuW 1956, Sp. 157

Vogt: Das Ruhegehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers; Betrieb 1953, S. 177

Weisensee: Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft; StuW 1948, S. 715

Wüstner: Steuerbelastungsvergleich zwischen GmbH und Personengesellschaft unter Berücksichtigung des ESt- und KSt-Änderungsgesetzes 1951; StK 5 Verschiedenes 2 Belastungsvergleich (1.10.1951)

Zartmann: Betriebsaufspaltung und Unternehmereinheit im Umsatzsteuerrecht; RWP 14 Steuer-R D Unternehmungsformen Einzelfragen 14d

ders.: Zeitgemäße Fragen der Organschaft in wirtschaftsrechtlicher Betrachtung; Betriebs-Berater 1952, S. 353

ders.: Zeitgemäße Unternehmungsformen in wirtschafts- und steuerrechtlicher Betrachtung; Neue Betriebswirtschaft 1953, S. 122

ders.: Pachtvertrag bei Betriebsaufspaltung; Neue Betriebswirtschaft 1952, S. 83

ders.: Die Doppelgesellschaft; Kurze Steuer- und Rechtsnachrichten Abt. 05, S. 35 (10.1.1954)

ders.: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihre Zwischen- oder Mischformen in wirtschaftsrechtlicher und steuerlicher Betrachtung; Kurze Steuer- und Rechtsnachrichten Abt. 56b, S. 1 (22.12.1955)

Zintzen: Auswirkungen der Organtheorie bei Betriebsaufspaltungen; Betriebs-Berater 1957, S. 1177

Zitzlaff: Produktions-Personenfirma und Vertriebs-GmbH; DStZ 1949, S. 338

ders.: Steuerliche Fragen zur Betriebsspaltung (zugleich eine Besprechung des OFH-U. 30.3. 1949, III 6/49, StuW 1949, Nr. 48); StuW 1949, Sp. 857

ders.: Zur Frage der Betriebs- oder Vertriebs-GmbH; StuW 1951, Sp. 329

ders.: Zur steuerlichen Situation der Betriebsaufspaltung; StKW Gruppe 5, S. 197 (Lief. Nr. 25 vom 9.11.1955)

Zum Thema: Firmenwert bei der Gesellschaftsteuer; Wirtschaftsprüfung 1950, S. 125

Zum Thema: Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer; Wirtschaftsprüfung 1951, S. 229

Zur Frage der Doppelgesellschaft; Betriebs-Berater 1949, S. 266.

Ich versichere an Eides Statt, daß die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt wurde.

Soest, den 31. August 1960
gez. Hans Kohlhage